

DIE BETRIEBSVERPACHTUNG
IM ERTRAGSTEUERRECHT

Alexander Crones

1965



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554405_0058



DIE BETRIEBSVERPACHTUNG
IM ERTRAGSTEUERRECHT

Dissertation

vorgelegt

der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Johannes Gutenberg-Universität
in Mainz

von

Alexander Crones

Mainz 1965

1. Berichterstatter: Professor Dr. Adolf Grass
2. Berichterstatter: Professor Dr. Karl Maria Hettlage

Tag der mündlichen Prüfung: 21. Dezember 1965



	Seite
I. Der Begriff der Betriebsverpachtung	1
1. Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs nach dem Bürgerlichen Recht	1
Die Abgrenzung des Pachtvertrages gegenüber Kauf-, Gesellschafts- und Mietvertrag	2
2. Die wirtschaftliche Bedeutung der Betriebsverpachtung	4
3. Die Bestimmung des steuerlichen Begriffs der Betriebs- verpachtung	5
a) Die Verpachtung von einzelnen Wirtschaftsgütern	5
b) Die Verpachtung im Rahmen eines fortbestehenden Gewerbebetriebs	7
c) Die Betriebsaufspaltung	8
II. Die einkommensteuerliche Beurteilung der Betriebsverpachtung durch die Rechtsprechung	12
1. Die Theorie des "ruhenden" Gewerbebetriebs	13
a) Die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundes- finanzhofs	14
b) Kritik an der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs	15
2. Das "Wahlrecht" des Verpächters	17
a) Der Begriff des Wahlrechts des Verpächters in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	17
b) Kritik am Wahlrecht des Verpächters	19
III. Zur systemgerechten Behandlung der Betriebsverpachtung	24
1. Der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. III EStG	24
2. Die Interpretation der Gesetzessystematik und des Ein- kommensbegriffs	25
a) Die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatver- mögen	26
b) Der Begriff des Gewerbebetriebs	30

IV

α) Selbständigkeit der Betätigung	32
β) Nachhaltigkeit der Betätigung	34
γ) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	35
c) Die Pachtdauer als Abgrenzungsmerkmal	36
3. Die Realisierung der stillen Rücklagen	39
a) Der Begriff der stillen Rücklagen	39
b) Die inhaltliche Bedeutung des Realisationsprinzips	39
c) Die Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen im Verhältnis zum Realisationsprinzip	41
d) Die Entwicklung der Rechtsprechung	42
e) Vermeidung des wirtschaftlich unbefriedigenden Ergebnisses durch Billigkeitsmaßnahmen	44
α) Vergünstigungsvorschriften im Einkommensteuergesetz	44
β) Billigkeitsregelungen in der Abgabenordnung	45
aa) Stundung (§ 127 AO)	45
bb) Erlaß (§ 131 AO)	48
f) Vermeidung des wirtschaftlich unbefriedigenden Ergebnisses durch gesetzliche Neuregelung	49
α) Aufhebung der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen	50
β) Schaffung einer Ausnahmeregelung für die Fälle der Betriebsverpachtung	51
Bedenken gegen eine Ausnahmegesetzgebung	54
g) Vorzüge einer sofortigen Besteuerung der stillen Rücklagen	55
4. Die Behandlung der Einkünfte des Verpächters	56
5. Das Problem der Teilwertabschreibung	58
a) Begriff und Problematik	58
b) Die Entwicklung der Rechtsprechung	59
c) Teilwertabschreibungen während der Pachtdauer	61
d) Die "Erstarrungstheorie"	63
e) Darstellung der eigenen Meinung	64
6. Die Veräußerung oder Entnahme von Pachtgegenständen während der Pachtdauer	65

IV. Bilanzierungsfragen bei der Betriebsverpachtung	68
1. Zur Bilanzierungspflicht des Pächters	68
a) Die Bilanzierung bei Pachtbeginn	68
α) Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums	69
β) Pachtverträge mit Instandhaltungspflicht des Pächters	72
γ) Pachtverträge mit Erneuerungspflicht des Pächters	73
b) Die Bilanzierung während der Pachtdauer	79
α) Pachtverträge mit Instandhaltungspflicht des Pächters	79
aa) Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung	79
bb) Zur Aktivierungs- und Abschreibungsbefugnis bei zusätzlicher Anschaffung von Wirtschaftsgütern durch den Pächter	80
αα) Fehlen einer vertraglichen Regelung	80
ββ) Vereinbarung einer Heimfallklausel	81
β) Pachtverträge mit Erneuerungspflicht des Pächters	86
aa) Zur Zulässigkeit von Erneuerungsrückstellungen	87
αα) Berücksichtigung von Preisschwankungen der Wiederbeschaffungskosten	90
ββ) Vereinbarung von Wertausgleichsklauseln	95
bb) Zur Aktivierungs- und Abschreibungsbefugnis bei Ersatzbeschaffungen des Pächters	97
cc) Die Behandlung von Warendarlehn	101
c) Die Bilanzierung bei Pachtende	104
2. Zur Bilanzierungspflicht des Verpächters	105

LITERATURVERZEICHNIS

- Baltzer Die steuerliche Zurechnung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, in: Steuer und Wirtschaft 1953, Sp. 651.
- Barth, Kuno Kritik zur Besteuerung der Vermögensgewinne für Anteile an Kapitalgesellschaften, in: Finanzrundschau 1962, S. 226.
- Die sachliche Beurteilung der Vorschrift des § 17 EStG über die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes bei Anteilen an Kapitalgesellschaften im einkommensteuerlichen Schrifttum, in: Steuer und Wirtschaft 1963, Sp. 13.
- Becker, Enno Zur Rechtsprechung, A: Einkommensteuergesetz, III Einkommen aus Gewerbe, in: Steuer und Wirtschaft 1931, Sp. 1292.
- Becker-Riewald-Koch Kommentar zur Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band I, 9. Aufl., Köln-Berlin-Bonn-München 1963.
- Birkholz, H. Zur Rückstellung für Wiederbeschaffungskosten bei Betriebsaufspaltungen, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis", 14 (D), Unternehmensformen, Einzelfragen 14 e, 277/57.
- Blümisch-Boyens-Steinbring-Klein Kommentar zum Gewerbesteuergesetz; 7. Aufl., Berlin und Frankfurt, 1961.
- Blümich-Falk-Steinbring Kommentar zum Einkommensteuergesetz; 9. Aufl., Berlin und Frankfurt, 1964.
- Börnstein, Ulrich Aktuelle Fragen zur steuerbegünstigten Umwandlung von Kapitalgesellschaften, in: Der Betrieb 1959, S. 772.
- Zweifelsfragen bei Pachtverhältnissen in der Landwirtschaft, in: Deutsche Steuerzeitung (A) 1960, S. 366.
- Böttcher, Conrad Die Auswirkung des § 32 EStG auf die Wahl der Gesellschaftsform, die Betriebsaufspaltung und auf erbrechtliche Regelungen, in: Steuerberater-Jahrbuch 1951, S. 123.

- Böttcher, Conrad Neue Erfahrungen und Erkenntnisse zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familienunternehmen, in: Steuerberater-Jahrbuch 1952, S. 77.
- Verdeckte Gewinnausschüttung bei umgekehrter Betriebsaufspaltung, in: Der Betrieb 1961, S. 1534.
- Steuerliche Zweifelsfragen der Betriebsaufspaltung, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis" 14 (D) Unternehmensformen 14 c.
- Böttcher, Conrad und Beinert, Jörg Die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, in: Der Betrieb 1962, S. 1350.
- Bücher, Karl "Gewerbe" in: Handwörterbuch der Staatswissenschaft, Band 4, S. 966; Herausgegeben von Elster-Weber-Wieser; 4. Aufl., Jena, 1927.
- Bühler-Strickrodt Steuerrecht, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 3. Aufl., Wiesbaden, 1960.
- Dempewolf, Günter Haftung des Kommanditisten nach Verpachtung des Gewerbebetriebs, in: Der Betrieb 1960, S. 1356.
- Engelhardt Aktuelle Fragen zur Bilanzierung und Besteuerung bei Miet- und Pachtverhältnissen im Rahmen der Betriebsspaltung, in: Steuerwarte 1960, S. 222.
- Enneccerus-Lehmann Recht der Schuldverhältnisse, Band II, 15. Aufl., Tübingen, 1958.
- Esser, Josef Schuldrecht; Allgemeiner und besonderer Teil; 2. Aufl., Karlsruhe, 1960.
- Fasselt, Theo Wertsteigerungen und Veräußerungsgewinne im Einkommensteuerrecht, Köln, 1949.
- Felix, Günther Das Verhältnis von Steuervergünstigungen und Billigkeitsmaßnahmen, in: Finanzrundschau 1957, S. 330.
- Zur Frage des Ermessensmißbrauchs bei Erlaßanträgen, in: Der Betriebsberater 1958, S. 329.
- Friedländer, Kurt Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Neue Juristische Wochenschrift 1956, S. 1049.
- Fritsch Von Betriebsgesellschaft gepachtete Anlagen, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis". 14 (D), Unternehmensformen, II B 5/62.

- Gehrke, Fritz Rückstellungen für Pachtanlage-Erneuerungslasten im Rahmen eines Betriebsbenutzungsvertrages, in: Finanzrundschau 1956, S. 56.
- Gessler-Hefermehl-Hildebrandt-Schröder Schlegelberger, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 1, 4. Aufl., Berlin und Frankfurt 1960.
- Giese, Herbert Einkommensteuerliche Fragen zur Geschäftsveräußerung/Geschäftsaufgabe mit kritischer Betrachtung der Rechtsprechung, in: Finanzrundschau 1960, S. 489.
- Gottfreund, Gustav Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Verpachtung von Gewerbebetrieben in: Finanzrundschau 1960, S. 346.
- Teilwertminderungen bei der Betriebsverpachtung, in: Finanzrundschau 1960, S. 431.
- Grass, Adolf Wandlungen im Bilanzsteuerrecht. Gewillkürtes Betriebsvermögen, notwendiges Betriebsvermögen, Betriebsverpachtung, in: Der Betrieb 1962, S. 281.
- Zweifelsfragen zur Behandlung der Abschreibungen bei Verpachtung eines Steinbruchs - Abschreibung auf Pachtdauer oder auf Nutzungsdauer? in: Blattei - Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis" 14 (D) Einkommensteuer II B 16/60.
- Grieger, Rudolf Von der höchstrichterlichen Rechtsprechung behandelte einkommen- und körperschaft-steuerliche Fragen der Betriebsspaltung, in: Wertpapiermitteilungen 1961, S. 130.
- Anmerkung zum Urteil des BFH GrS 1/63 S vom 13.11.1963, in: Der Betriebsberater 1964, S. 337.
- Anmerkung zum Urteil des BFH I 53/56 U vom 2.4.1957, in: Der Betriebsberater 1957, S. 814.
- Anmerkung zum Urteil des BFH I 44/57 U vom 13.1.1959, in: Der Betriebsberater 1959, S. 590.
- Wertschulden und verdecktes Stammkapital bei der Betriebsspaltung, in: Deutsche Steuerzeitung (A) 1959, S. 177.
- Haegeler, Karl Besteuerung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, in: Der Wirtschaftstreuhänder 1957, S. 69.

- Hartmann-Böttcher Großkommentar zur Einkommensteuer, Loseblattsammlung, Stuttgart, Stand Dezember 1964.
- Hartz, Wilhelm Anmerkung zum Urteil des BFH IV 505/33 U vom 9. 12. 1955, in: Der Betrieb 1956, S. 126.
- Henninger, Fritz Rückstellungen für Ersatz gepachteter Betriebsgegenstände und Abschreibungen auf Pachtgegenstände, in: Der Betrieb 1955, S. 1169.
- Zur Bemessung von Erneuerungsrückstellungen, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis", 14 (D), Einkommensteuer, II B 12/59.
- Zur Bilanzierung von Pachtanlagenerneuerungsverpflichtungen bei Betriebsaufspaltung, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis" 14 (D), Unternehmensformen, II B 2/61.
- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, Köln, Stand Dezember 1964.
- Heuer, Gerhard Wirtschaftliches Eigentum und Gewinnverwirklichung bei Betriebsverpachtung, in: Der Betrieb 1960, S. 1347.
- Verdeckte Gewinnausschüttung bei umgekehrter Betriebsspaltung, in: Der Betrieb 1961, S. 1373.
- Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1959/60, S. 327.
- Hoffmann, Fritz Anmerkung zum Urteil des BFH I 149/54 S vom 19. 7. 1955, in: Finanzrundschau 1955, S. 495.
- Sachwertdarlehen (Geldwertdarlehen) zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft, in: Neue Betriebswirtschaft 1959, S. 130.
- Verpachtete gewerbliche Betriebe und DM-Eröffnungsbilanz, in: Neue Betriebswirtschaft 1956, S. 144.
- Hübschmann-Hepp-Spitaler-v. Wallis-Lademann-Hartung Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, Loseblattsammlung, Köln, Stand Dezember 1964.

- Huhn, Gerhard Billigkeitsmaßnahmen, insbesondere Stundung und Erlaß, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschafts-praxis" 14 (D) AO I 4, Systematische Darstellung.
- Jung, Heinz Gewinnrealisierung bei einem gepachteten Betrieb während der Pachtdauer und Eröffnungsbilanz nach Pachtablauf, in: Die Steuerwarte 1960, S. 88.
- Kaatz Anmerkung zu den Urteilen des BFH IV 505/53 vom 9. 12. 1955 und I 53/56 vom 2. 4. 1957 in: Finanzrundschau 1958, S. 255.
- Kapp, Reinhard Teilwertabschreibungen bei Verpachtung von Apotheken, in: Der Betrieb 1959, S. 1325.
- Kapp-Brockhoff Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG. 2. Aufl. München und Berlin, 1958.
- Kayser, Robert und Seithel, Rolf Zweifelsfragen zum Fall eines im Ganzen verpachteten Gewerbebetriebs, in: Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis" 14 (D) II B 50/62.
- Knoppe, Helmut Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Steuerrecht, 3. Aufl., Düsseldorf, 1962.
- Krause, Horst Sanierungsgewinn und ruhender Betrieb, in: Der Betrieb 1962, S. 623.
- Krieger, Gretl Verpachtung von Industriebetrieben, Diss. rer. pol., Köln, 1948.
- Kühn Kommentar zur Abgabenordnung, 7. Aufl., Stuttgart, 1963.
- Lachmund, H. Rückstellungen des Pächters für die übernommene Verpflichtung zur Erneuerung der Pachtanlagen, in: Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe 1957, S. 298.
- Landmann-Rohmer-Eyermann-Fröhler Kommentar zur Gewerbeordnung, 11. Aufl., München und Berlin, 1958.
- Larenz, Karl Lehrbuch des Schuldrechts, Band II, 6. Aufl., München und Berlin 1964.
- Lehmann, Heinrich Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs, 14. Aufl., Berlin, 1963.

- Leibrecht, Dieter Zur vorläufigen Veranlagung nach § 100 Abs. II AO, in: Steuer und Wirtschaft 1953, Sp. 543.
- Leingärtner, Wilhelm Die einkommensteuerliche Behandlung der Veräußerung und der Fortführung (Wiedereröffnung) verpachteter Gewerbebetriebe durch den Verpächter, in: Deutsches Steuerrecht 1962, S. 85.
- Littmann, Eberhard Kommentar zum Einkommensteuerrecht; 6. Aufl., Stuttgart, 1959.
- Bemerkungen zum Urteil des Großen Senats des BFH vom 13.11.1963 über die Verpachtung gewerblicher Betriebe, in: Deutsche Steuerzeitung (A) 1964, S. 209.
- Martens, Joachim Eigenbesitzer als wirtschaftlicher Eigentümer, in: Neue Juristische Wochenschrift 1962, S. 1849.
- Mirre, Ludwig Zum Körperschaftssteuergesetz, in: Steuer und Wirtschaft 1934, Sp. 1637.
- Mittelbach, Rolf Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, Herne - Berlin, 1963.
- Steuerfragen bei Betriebsverpachtung in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 18, S. 211.
- Teilwertabschreibung auf Apothekenrechte, in: Deutsche Steuerzeitung (A) 1958, S. 134.
- Mutze, Otto Zur Abgrenzung des Betriebsvermögens in der Rechtsprechung des BFH. Wann sind Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen? in: Der Betrieb 1962, S. 109.
- Neitzel, Manfred Die Besitz- und Betriebsgesellschaft, Berlin 1959.
- Nolte, K.H. Zur Bilanzierung von Pachterneuerungsverpflichtungen bei Doppelgesellschaften, in: Der Betrieb 1961, S. 145.
- Ortmeier, Franz Heimfallverpflichtungen, Leipzig, 1942.
- Palandt, Otto Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 23. Aufl., München und Berlin, 1964.

- Raben, Erwin Warendarlehen im Steuerrecht; Band 13 der Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, herausgegeben von Prof. Dr. A. Spitaler, Düsseldorf, 1960.
- Roser, U. Substanzerhaltung durch zweckmäßige Vertragsgestaltung, in: Der Betrieb 1953, S. 357.
- Seeliger, Gerhard Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht; herausgegeben von Wilhelm Hartz in der Reihe "Spezialfragen im Steuerrecht", Stuttgart, 1962.
- Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht als Reflex eines Ausschließungsrechts, in: Steuer und Wirtschaft 1963, Sp. 17.
- Seithel, Rolf Notwendigkeit einer Übergangsregelung für ruhende Gewerbebetriebe, in: Finanzrundschau 1964, S. 211.
- Soergel-Siebert Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band II, 9. Aufl., Stuttgart, 1962.
- Staudinger Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch; Band II, 2. Teil, 11. Aufl., Berlin, 1955; Band II, 1. Teil, 11. Aufl., Berlin, 1956.
- Strutz, Georg Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2. Band, Berlin, 1929.
- Vangerow, Friedrich Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, Umwandlungen und Betriebsaufspaltungen, in: Steuer und Wirtschaft 1956, Sp. 157.
- Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Betriebsverpachtungen, in: Steuer und Wirtschaft 1958, Sp. 177.
- Vogel, Horst Die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus verpachteten Gewerbebetrieben, in: Der Betriebsberater 1952, S. 224.
- Wakolbinger, Oswald Miet- und Pachtgegenstände als fremdes Eigentum in den Bilanzen der Unternehmung. Eine Untersuchung zur Frage des Bilanzinhalts im Handels- und Steuerrecht. Diss. rer.pol., Tübingen, 1955.
- v. Wallis, H. Vorläufige Veranlagung und Rechtsschutz, in: Finanzrundschau 1951, S. 212.

- Würdinger Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 1; Früher
herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts;
2. Aufl., Berlin, 1953.
- Zartmann Der Pachtvertrag bei der Betriebsaufspaltung, in:
Neue Betriebswirtschaft 1952, S. 83.

Ohne Angabe des Verfassers:

Zur Abschreibungsberechtigung bei Doppelgesell-
schaften, in: Der Betrieb 1959, S. 1181.

Pachtanlagen-Erneuerungsverpflichtung bei Betriebs-
aufspaltung, in: Der Betrieb 1960, S. 1053.

Betriebsverpachtung, wirtschaftliches Eigentum und
Gewinnverwirklichung, in: Der Betrieb 1960,
S. 1141.

Veräußerungskosten bei ruhenden Gewerbebetrieben,
in: Der Betrieb 1961, S. 1670.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

aaO	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
Anm.	= Anmerkung
AO	= Abgabenordnung
Aufl.	= Auflage
BB	= Der Betriebs - Berater
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	= Bundessteuerblatt
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
DB	= Der Betrieb
Diss.	= Dissertation
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ	= Deutsche Steuer Zeitung
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
ESTR	= Einkommensteuerrichtlinien
FG	= Finanzgericht
FR	= Finanzrundschau
GewStDV	= Gewerbesteuerdurchführungsverordnung
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
HGB	= Handelsgesetzbuch
Inf	= Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
NB	= Neue Betriebswirtschaft
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	= Oberfinanzdirektion
OFH	= Oberster Finanzgerichtshof
RFH	= Reichsfinanzhof
RG	= Reichsgericht
RGRK	= Reichsgerichtsrate-Kommentar
RGZ	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStBl	= Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	= Blattei - Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis"
S.	= Seite
Sp.	= Spalte

StÄndG	= Steueränderungsgesetz
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StuW	= Steuer und Wirtschaft
StWa	= Steuerwarte
TZ	= Textziffer
UStG	= Umsatzsteuergesetz
Vgl.	= Vergleiche
WarnRspr	= Warneyer, Die Rechtsprechung des Reichsgerichts
WM	= Wertpapiermitteilungen
Wpg	= Die Wirtschaftsprüfung
WT	= Der Wirtschaftstreuhänder
z. B.	= zum Beispiel
Ziff.	= Ziffer

I. DER BEGRIFF DER BETRIEBSVERPACHTUNG

Das Steuerrecht kennt weder in den Einzelsteuergesetzen noch im steuerlichen Verfahrensrecht eine allgemein gultige Inhaltsbestimmung der Pacht. Die einzelnen Gesetze beschränken sich vielmehr darauf, den Begriff der Pacht so zu übernehmen, wie er im BGB als Rechtsinstitut entwickelt wurde.¹⁾

1. DIE VERPACHTUNG EINES GEWERBEBETRIEBS NACH DEM BGB

Nach § 581 Abs. I BGB ist der Pachtvertrag ein gegenseitiger Vertrag, durch den der Verpächter verpflichtet wird, dem Pächter auf Zeit die volle Nutzung des Pachtgegenstandes zu gewähren. Der Pächter hat dafür den vereinbarten Pachtzins zu entrichten.

Da jede Sache, jedes Recht und jeder unkörperliche Vermögensgegenstand Objekt eines solchen schuldrechtlichen Pachtvertrages sein kann,²⁾ ist auch die Verpachtung eines Unternehmens in seiner wirtschaftlichen Gesamtheit zulässig.³⁾

Im einzelnen hat der Gesetzgeber den Pachtvertrag als typisches Rechtsverhältnis in den §§ 581 - 597 BGB geregelt. Abweichende Parteivereinbarungen sind jedoch zulässig⁴⁾ und spielen insbesondere bei der Verpachtung ganzer Betriebe eine große Rolle.⁵⁾ Es sei hier beispielsweise an den sogenannten "partiarischen Pachtvertrag"⁶⁾ erinnert, der bei der Verpachtung von Gewerbebetrieben häufig

- 1) Blümich - Falk - Steinbring Anm. 1a und 2 zu § 21 EStG; Herrmann - Heuer Anm. 4 zu § 21 EStG. Der Begriff der "Pacht" oder "Verpachtung" taucht beispielsweise in folgenden Bestimmungen auf: §§ 2 Abs. III Ziff. 6, 20 Abs. III, 29 Abs. I Ziff. 2, 49 Abs. I Ziff. 6 EStG; § 8 GewStG; § 4 Ziff. 10 UStG; § 77 Abs. II Ziff. 5 BewG; § 215 Abs. II Ziff. 4 AO. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß der steuerliche Begriff der "Einkünfte aus Verpachtung" (§ 21 EStG) viel weitgehender ist. (§ 21 I Ziff. 3 + 4).
- 2) Erdsiek-Mühl in Soergel-Siebert zu § 581 BGB Anm. 1. Kiefersauer in Staudinger zu § 581 BGB Anm. 2.
- 3) Vgl. hierzu § 22 II HGB und § 1822 Ziff. 4 BGB.
- 4) Es gilt der Grundsatz der Vertragsfreiheit (§ 305 BGB).
- 5) Die Verpachtung eines Unternehmens, als eines wirtschaftlich komplexen Gebildes, erfordert eine eingehende Regelung, die auf die Besonderheiten des Einzelfalles abgestimmt ist.
- 6) Enneccerus-Lehmann, a. a. O., § 175 II 2b.

in der Form der "Umsatzpacht" vereinbart wird. Entscheidendes Kriterium für einen solchen partiarischen Pachtvertrag ist die Beteiligung des Verpächters am Ertragsrisiko. Dies geschieht in der Weise, daß der Pächter als Pachtzins einen bestimmten Bruchteil des Ertrages oder eines vergleichbaren Wertes zu entrichten hat. ¹⁾

Da der von den Parteien geschlossene Pachtvertrag somit häufig von der gesetzlichen Regelung abweicht, muß jeweils im Einzelfall geprüft werden, ob die getroffene Vereinbarung überhaupt als Pachtvertrag angesehen werden kann. Soweit die Verpachtung von Gewerbebetrieben in Frage steht, können sich Abgrenzungsschwierigkeiten insbesondere gegenüber den typischen Rechtsverhältnissen von Kaufvertrag, Mietvertrag und Gesellschaftsvertrag ergeben.

Die Abgrenzung des Pachtvertrages gegenüber Kauf-, Gesellschafts- und Mietvertrag

Zweifelhaft kann sein, ob im konkreten Fall ein Pacht- oder ein Kaufvertrag vorliegt. Hierbei ist in erster Linie an die Kaufverträge zu denken, in denen der Käufer den Kaufpreis in Form von Kaufpreistraten oder Kaufpreisrenten zu entrichten hat.

Das entscheidende Merkmal für die Abgrenzung von Kaufvertrag und Pachtvertrag ergibt sich aus der unterschiedlichen Zwecksetzung der beiden Vertragstypen. Der Kaufvertrag ist als Veräußerungsvertrag darauf gerichtet, einen Wechsel in der Güterzuordnung vorzubereiten. ²⁾ Dagegen läßt der Pachtvertrag als Gebrauchsüberlassungsvertrag die Zuordnung des Gegenstandes zum Vermögen des Rechtsinhabers unverändert.

Die von den Parteien getroffene Vereinbarung muß deshalb immer daraufhin untersucht werden, ob nach dem erklärten Willen der Vertragspartner die endgültige Übertragung eines Vermögensgegenstandes aus dem Vermögen des einen in das des anderen vorbereitet werden soll. Von einem Pachtvertrag kann man nur solange sprechen, wie die Vereinbarung lediglich die zeitweilige Überlassung eines Gegenstandes zum Ziel hat. ³⁾

1) Vgl. Esser, a. a. O., S. 271, Enneccerus-Lehmann a. a. O., S. 727.

2) Vgl. Larenz, a. a. O., Band II § 44 I. Esser bezeichnet den Kauf als Umsatzgeschäft. Esser a. a. O., § 99 1.

3) Solange allein verbrauchbare Sachen den Gegenstand des Vertrages bilden, wird daher in der Regel Kauf gegeben sein. Vgl. Kiefersauer in Staudinger zu § 581 BGB Anm. 36.

Auch die Unterscheidung von partiarischem Pachtvertrag und Gesellschaftsvertrag ist oft nicht klar. Einen Anhaltspunkt bietet der Umfang der den Parteien eingeräumten Rechte und Pflichten. Als Pachtvertrag ist die von den Parteien getroffene Vereinbarung nur dann auszulegen, wenn das Entgelt des Verpächters in einer Beteiligung an dem Ertrag oder Gewinn besteht, den der Pächter durch seine Tätigkeit erwirtschaftet hat. Für den Abschluß eines Gesellschaftsvertrages ist dagegen typisch, daß der gemeinsame Zweck ¹⁾ durch ein irgendwie gestaltetes Zusammenwirken aller erreicht wird (§ 705 BGB). Wenn die Vertragspartner nach Vertragsschluß als Gleichberechtigte unter gemeinsamer Verantwortung und gemeinsamer Rechnung tätig werden wollen, so kann man in dieser Vereinbarung nicht mehr den Abschluß eines Pachtvertrages sehen. Die Parteien haben vielmehr eine Gesellschaft gegründet.

Am schwierigsten kann im Einzelfall die Abgrenzung von Pachtvertrag und Mietvertrag sein. ²⁾ Auszugehen ist von dem beiderseits gewollten Vertragszweck. Werden Gegenstände nur zum Gebrauch überlassen, so ist der Vertrag als Miete zu beurteilen, wird dagegen auch der Fruchtgenuß nach dem Parteiwillen mit einbezogen, so liegt Pacht vor. ³⁾

Problematisch ist häufig, ob es sich um Raummiete, Raumpacht oder die Pacht eines ganzen Unternehmens handelt. ⁴⁾ Erstreckt sich der Vertrag außer auf das Geschäftsgrundstück und das Inventar auch auf den Firmennamen, die Geschäftsverbindungen und sonstige Werte, die den "Firmenwert" ausmachen, dann muß man von einer Betriebsverpachtung sprechen. Anders ist der Vertrag dagegen zu beurteilen, wenn der Pächter durch Übernahme der Geschäftsräume und des Inventars Gelegenheit erhalten soll, ein eigenes Unternehmen darin zu betreiben. ⁵⁾

Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß jede als Pachtvertrag bezeichnete Vereinbarung im Einzelfall sorgfältig auf ihre rechtliche Natur untersucht werden

-
- 1) In diesem Zusammenhang: Betreiben eines Unternehmens.
 - 2) Im Rahmen dieser Arbeit kann die Problematik nur angedeutet werden.
 - 3) Vgl. Enneccerus-Lehmann, § 137 I 1; Erdsiek-Mühl in Soergel-Siebert vor § 535 BGB Anm. 1 mit Beispielen.
 - 4) Nach Esser § 124 3 ist die entgeltliche Überlassung gewerblicher Räume dann Pacht, wenn diese Räume mit ihren vorausgesetzten Eigenschaften und Verhältnissen als "unmittelbare Quelle" von Erträgen eingeschätzt und bezahlt werden. Miete ist dagegen anzunehmen, wenn die Besitzüberlassung als solche honoriert wird.
 - 5) Vgl. zu dieser Abgrenzung: RG VII 356/12 vom 26. 11. 1912 in RGZ 81, S. 23 (24); RG III 1072/23 vom 18. 11. 1924 in RGZ 109, S. 206; RG VIII 243/28 vom 15. 11. 1928 in RGZ 122, S. 274 (276).

muß. Hierbei kann es nicht auf die von den Parteien gewählte Bezeichnung ankommen. ¹⁾ Ausschlaggebend ist vielmehr der rechtliche und wirtschaftliche Gehalt der einzelnen Bestimmungen des Vertragswerkes.

2. DIE WIRTSCHAFTLICHE BEDEUTUNG DER BETRIEBSVERPACHTUNG

Die Verpachtung von Gewerbebetrieben spielt neben der Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe eine wichtige Rolle. Besondere Bedeutung erlangte die Verpachtung von Unternehmen nach dem 2. Weltkrieg im Rahmen der sogenannten Betriebsaufspaltungen. ²⁾ Daneben werden jedoch auch häufig kleinere Gewerbebetriebe, etwa Apotheken, Handwerksbetriebe oder Gaststätten, verpachtet.

Die wirtschaftliche Bedeutung der Betriebsverpachtung zeigt sich am ehesten, wenn man versucht, die verschiedenartigen wirtschaftlichen Beweggründe, die zu einer Betriebsverpachtung führen können, systematisch zusammenzufassen. Unterscheiden muß man zunächst die Motivation auf Seiten des Verpächters einerseits und des Pächters andererseits.

Die Gründe für das Verpachten von Gewerbebetrieben können entweder dem privaten Lebensbereich entspringen oder ihre Wurzel in der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung haben.

Zu den familiären Gründen sind alle Fälle zu rechnen, in denen der Unternehmer infolge hohen Alters oder schwerer Krankheit seinen Betrieb verpachten will. Dazu gehören weiter alle Betriebsverpachtungen, die von den Erben nach dem Tode des Unternehmers gewünscht werden. ³⁾ Diese persönlichen Gründe werden auf der Seite des Verpächters fast immer im Vordergrund stehen. Daneben können Verpachtungen jedoch auch auf staatliche Anordnung zurückzuführen sein, ⁴⁾ oder durch Kapitalknappheit des Verpächters bedingt sein. ⁵⁾

1) Vgl. RG VII 50/33 vom 16.5.33 in RGZ 141, S. 99 (103), BGH I ZR 92/50 v. 5.10.51, BGH Z 3, S. 200 (202).

2) Zur wirtschaftlichen Bedeutung der Betriebsaufspaltungen vgl. die Darstellung der einzelnen Erscheinungsformen auf S. 8 - 10.

3) Hier spielen die verschiedensten Motive eine Rolle: Minderjährige Erben sind häufig nicht in der Lage, den Betrieb fortzuführen. Weitläufigen Erben-gemeinschaften würde die persönliche Fortführung oft ungeahnte Schwierigkeiten bereiten.

4) Es sei an Zwangsverpachtungen in Kriegszeiten erinnert (vgl. hierzu Krieger, a. a. O., S. 38).

5) Die Gläubiger des Unternehmers werden hiermit allerdings nur selten einverstanden sein. Es wird daher regelmäßig zu einer Veräußerung kommen.

Die Gründe für das Pachten eines Gewerbebetriebs sind unter dem Gesichtspunkt des Unternehmensaufbaus zu sehen. ¹⁾ Nach Wakolbinger ²⁾ kann man auch hier wieder eine Zweiteilung vornehmen. Die Gründe, die innerhalb des zu pachtenden Unternehmens liegen, sind von solchen zu unterscheiden, die außerhalb des Unternehmens ihren Ursprung haben. Einmal kann der Pächter allein wegen der besonderen rechtlichen und wirtschaftlichen Natur eines bestimmten Unternehmens an einer Pacht interessiert sein. ³⁾ In der Regel wird er sich jedoch deshalb für die Pacht eines Unternehmens entscheiden, weil der Erwerb dieses Betriebes wegen der gesamtwirtschaftlichen Verhältnisse nicht möglich ist. ⁴⁾

3. DIE BESTIMMUNG DES STEUERLICHEN BEGRIFFS DER BETRIEBSVERPACHTUNG

Der Begriff der Betriebsverpachtung, wie er im vorhergehenden rechtlich und wirtschaftlich umrissen wurde, bedarf noch der Konkretisierung, soweit es die ertragssteuerliche Behandlung der Verpachtung von Gewerbebetrieben angeht.

a) Die Verpachtung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Zunächst ist der Begriff in Beziehung auf den Pachtgegenstand zu umgrenzen. Von einer Betriebsverpachtung kann man nur dann sprechen, wenn ein Gewerbebetrieb in seiner Gesamtheit verpachtet wird, nicht dagegen, wenn der Betriebsinhaber nur einzelne Wirtschaftsgüter verpachtet. ⁵⁾

Soweit der Steuerpflichtige einzelne Wirtschaftsgüter verpachtet, ⁶⁾ richtet sich

1) Vgl. Knoppe, a.a.O., S. 28.

2) Wakolbinger, a.a.O., S. 28.

3) Beispielsweise kann mit der Pacht eine Risikobeschränkung bezweckt sein.

4) Hier sei an die Nichtkäuflichkeit bestimmter Betriebsgrundstücke oder an allgemeine Kapitalknappheit erinnert.

5) Verpachtet der Steuerpflichtige einen Teilbetrieb, dann bleibt er während der Pachtdauer schon deshalb Gewerbetreibender, weil er seinen Betrieb im übrigen fortführt. Vgl. hierzu S. 7.

6) Von der Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter spricht man beispielsweise auch dann, wenn der Pachtvertrag sich auf nicht benötigte Geschäftsräume (Lager) oder das gesamte Inventar bezieht. Vgl. BFH I 7/60 vom 9. 8. 60 in DB 1961, S. 118.

die ertragsteuerliche Behandlung des Betriebsvermögens danach, ob der Gewerbebetrieb im übrigen fortgeführt oder aufgegeben wird. Die Beantwortung dieser Frage beurteilt sich nach allgemeinen Grundsätzen und bereitet keine besonderen Schwierigkeiten.

Führt der Steuerpflichtige sein Unternehmen wie bisher fort, so bleibt er Gewerbetreibender und bezieht auch aus der Verpachtung gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG). ¹⁾

Gibt der Steuerpflichtige dagegen gleichzeitig mit der teilweisen Verpachtung seines Betriebsvermögens seinen Gewerbebetrieb auf, dann ist damit der Aufgabestand des § 16 Abs. III EStG erfüllt. Der Steuerpflichtige hat das gesamte Betriebsvermögen in sein Privatvermögen zu überführen, ganz gleich ob es verpachtet wird oder nicht. Die Pachteinnahmen sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG zu versteuern.

Es kann allerdings im Einzelfall zweifelhaft sein, ob die Verpachtung eines ganzen Betriebs oder die Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter gewollt ist.

Verhältnismäßig einfach läßt sich die Frage beantworten, wenn der Verpächter seinen Gewerbebetrieb auch nach Abschluß des Pachtvertrages weiterführt. Aus der Tatsache, daß eine Fortführung des Gewerbebetriebes möglich ist, kann man folgern, daß der Betrieb in seiner Gesamtheit nicht verpachtet wurde.

Schwieriger gestaltet sich die Grenzziehung dann, wenn der Steuerpflichtige sein Betriebsvermögen teilweise verpachtet und teilweise veräußert und sich damit aus dem Geschäftsleben zurückzieht. Von einer Betriebsverpachtung kann man hier nur solange sprechen, als überhaupt die Möglichkeit besteht, allein mit den verpachteten Wirtschaftsgütern den Gewerbebetrieb wieder aufzunehmen. Veräußert der Steuerpflichtige die wesentlichen Grundlagen des Betriebs, dann kann in der Verpachtung der übrigen Wirtschaftsgüter keine Betriebsverpachtung gesehen werden. ²⁾

Zur Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts wird sich im Einzelfall eine Gegenüberstellung der verpachteten und der veräußerten Wirtschaftsgüter als praktisch erweisen. Befinden sich die wesentlichen Betriebsgrundlagen unter den verpachteten Wirtschaftsgütern, so liegt eine Betriebsverpachtung vor. Im anderen Fall hat

-
- 1) Letzteres jedenfalls dann, wenn die verpachteten Wirtschaftsgüter weiterhin zu seinem Betriebsvermögen gehören.
 - 2) Vgl. RFH VI 588/37 vom 24.11.37 in RStB1 1938, S. 95; FG Schleswig-Holstein IV 52/58 vom 27.11.59, rechtskräftig - in EFG 1959, S. 200; BFH I 5/61 U vom 26.9.61 in BStB1 1961 III S. 517.

entweder eine Betriebsveräußerung oder eine Betriebsaufgabe stattgefunden.

b) Die Verpachtung im Rahmen eines fortbestehenden Gewerbebetriebs

Der Begriff der Betriebsverpachtung, wie er für die weitere Erörterung maßgebend sein soll, ist aber noch in anderer Hinsicht abzugrenzen. Im allgemeinen zieht sich der Verpächter mit der Verpachtung des Betriebs aus dem Wirtschaftsleben zurück. Er wird sich im wesentlichen darauf beschränken, den Pachtzins einzuziehen. Es kann jedoch vorkommen, daß der Verpächter auch nach der Verpachtung weiterhin einen Gewerbebetrieb unterhält.

Der Reichsfinanzhof hat als erster versucht, diese Möglichkeit systematisch zu erfassen.¹⁾ Zwei Fälle wurden unterschieden: Zunächst einmal ist denkbar, daß die Verpachtung innerhalb eines vom Verpächter selbst noch unterhaltenen Gewerbebetriebs erfolgt.²⁾ Daneben kann es aber auch sein, daß die Tätigkeit des Verpächters während der Vertragsdauer über das bloße Verpachten hinausgeht, und eine fortlaufende Beteiligung am Wirtschaftsleben von solchem Ausmaß darstellt, daß sie als gewerbliche Tätigkeit erscheint.³⁾

Hierzu ein Beispiel:⁴⁾ Der Steuerpflichtige verpachtet ein Fremdenheim. Nach Abschluß des Pachtvertrages bewirtschaftet der Verpächter die Pension jedoch für den Pächter. In diesem Fall ist der Verpächter weiterhin als Gewerbetreibender anzusehen.

Allgemeine Kriterien für eine gewerbliche Tätigkeit sind nach Ansicht des Reichsfinanzhofs in dem eigenen Verhalten des Verpächters zu suchen.⁵⁾ Eine Fortführung der gewerblichen Tätigkeit ist folglich dann anzunehmen, wenn der Verpächter nach außen als Kaufmann auftritt, beispielsweise seine Firma im Handelsregister eintragen läßt und kaufmännische Bücher führt. Die persönliche Absicht und der eigene Wille des Verpächters dürfen hierbei allerdings nicht überbewertet werden.⁶⁾ Entscheidend muß es objektiv darauf ankommen, ob das Verhalten

1) RFH VI A 495/36 vom 24.3.1937 (RStBl 1937, S. 939).

2) Es sei an den Fall erinnert, daß ein Teilbetrieb verpachtet wird (vgl. S. 6).

3) Entscheidend ist immer der tatsächliche Umfang der Verwaltungsarbeit. Vgl. hierzu die folgenden Ausführungen.

4) Vgl. die Entscheidung des OFH IV 8/485 vom 4.5.48 in StuW 1948, II Nr. 13 (Spalte 33).

5) RFH VI A 495/36 vom 24.3.37 in RStBl 1937, S. 939.

6) Herrmann-Heuer zu § 15 EStG Anm. 13 c.

des Verpächters tatsächlich eine fortgesetzte Tätigkeit bildet, wie sie der Begriff des Gewerbebetriebs erfordert. Liegen die Voraussetzungen hierfür vor, dann ändert die Verpachtung nichts daran, daß der Verpächter im übrigen Gewerbetreibender bleibt.

Die steuerliche Behandlung der Einkünfte des Verpächters bereitet insoweit keine Schwierigkeiten. Sowohl die Rechtsprechung als auch das Schrifttum sind bei der Beurteilung dieser Frage einer Meinung.¹⁾ Der Steuerpflichtige ermittelt als Gewerbetreibender seine gesamten Einkünfte weiterhin im Rahmen der "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" nach § 15 EStG.

Die eigentliche Problematik beginnt erst dort, wo der Verpächter seinen gesamten Gewerbebetrieb verpachtet und seine Tätigkeit sich während der Pachtzeit auf die Einziehung der Pachtzinsen beschränkt. Im folgenden sei deshalb der Fall ausgeklammert, daß der Verpächter auch nach Abschluß des Pachtvertrages entsprechend den oben genannten Grundsätzen als Gewerbetreibender zu behandeln ist.

c) Die Betriebsaufspaltung

Bisher wurde der Begriff der Betriebsverpachtung, wie er Gegenstand der vorliegenden Untersuchung sein soll, in Beziehung auf das verpachtete Betriebsvermögen²⁾ und die Tätigkeit des Verpächters³⁾ näher umgrenzt. Es ist jedoch noch eine weitere Konkretisierung erforderlich. Dabei steht die wirtschaftliche Beziehung von Verpächter und Pächter im Mittelpunkt.

Die wirtschaftlich wohl bedeutendste Rolle spielt die Verpachtung von Gewerbebetrieben im Rahmen der sogenannten "Betriebsaufspaltung". Unter einer Betriebsaufspaltung versteht man die Gründung einer Doppelgesellschaft durch "Aufspaltung" eines bisher einheitlichen Betriebs.

Bei der "echten" Betriebsaufspaltung wird das Unternehmen⁴⁾ in eine Besitzfirma und eine Betriebsfirma gespalten. Daneben ist auch eine Aufteilung der Funktionen in der Weise möglich, daß ein einheitliches Unternehmen in eine Produktionsfirma und eine Vertriebsfirma aufgespalten wird.⁵⁾

1) Vgl. BFH I 53/56 U vom 2.4.57 in BStBl 1957 III, S. 273. Aus der Literatur vgl. Littmann, a. a. O., zu § 16 TZ 7; Blümich-Falk, a. a. O., zu § 15 Anm. 7 d, bb.

2) Vgl. oben S. 5.

3) Vgl. oben S. 7.

4) Es handelt sich hierbei in der Regel um eine Personengesellschaft.

5) Vgl. Blümich-Falk, a. a. O. zu § 15 Anm. 17a.

Die Gründung der Doppelgesellschaft vollzieht sich in der Weise, daß eine Kapitalgesellschaft als Betriebsfirma von dem Unternehmen abgespalten wird, die das Anlagevermögen von der Besitzfirma, - in der Regel handelt es sich dabei um eine Personalgesellschaft oder ein Einzelunternehmen, - pachtet.¹⁾ Durch diese Betriebsaufspaltung soll in erster Linie eine Haftungs- und Risikobeschränkung erreicht werden. Wenn die Betriebsfirma lediglich als Pächterin der Produktionsmittel fungiert, ist dem Gläubiger der Zugriff auf die wertvollen Anlagegüter verwehrt.

Neben den Fällen der "echten" Betriebsaufspaltung kennt man auch die sogenannte "unechte" Betriebsaufspaltung. Bei der "unechten" Betriebsaufspaltung werden Besitz- und Vertriebsgesellschaft nicht durch Aufspaltung eines bisher einheitlich geführten Unternehmens, sondern durch gleichzeitige Neugründung geschaffen.²⁾

Alle Pachtverträge, die im Rahmen von Betriebsaufspaltungen abgeschlossen werden, unterscheiden sich von den sonstigen Betriebsverpachtungen durch die Besonderheit, daß hier eine enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Verpächter und Pächter besteht. In den Fällen der "echten" Betriebsaufspaltung handelt es sich darum, daß eine Personalgesellschaft, die als solche bestehen bleibt, ihr Betriebsvermögen an eine juristische Person verpachtet, deren Anteile die Gesellschaft besitzt. Ähnlich ist die Lage bei den "unechten" Betriebsaufspaltungen. Auch hier hält die verpachtende Personalgesellschaft alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs der juristischen Person in ihren Händen.³⁾

Wirtschaftlich betrachtet liegt somit trotz der Aufspaltung weiterhin ein einheitliches Unternehmen vor, bei dem jedoch der juristischen Form nach das Anlagevermögen und das umlaufende Vermögen auf eine Personalgesellschaft und eine

1) Neitzel (a. a. O., S. 24), Böttcher in StbJB 1952, S. 88 und DB 1961, S. 1534 und Heuer in DB 61, S. 1373 weisen auch noch auf die sogenannte "umgekehrte Betriebsaufspaltung" hin. Hiervon spricht man, wenn ein bisher in Form einer Kapitalgesellschaft einheitlich geführtes Unternehmen in eine Besitzfirma (Kapitalgesellschaft) und eine Vertriebsfirma (Personalgesellschaft) aufgespalten wird. Dieser Gestaltungsmöglichkeit liegen steuerliche Erwägungen zu Grunde. Sie wurde besonders zu einer Zeit gewählt, als der Steuersatz von Einkommensteuer und Körperschaftssteuer sich stark unterschied. (Ermäßigung der Einkommensteuer und Erhöhung der Körperschaftssteuer ab 1.1.51 auf 60 %). Um den höheren KStsatz zu vermeiden, gründeten insbes. zahlreiche Familienunternehmen, die bisher in Form einer Kapges. betrieben wurden, Vertriebsfirmen in Form von Personalgesellschaften.

2) Vgl. BFH I 217/58 U vom 3.11.59 in BStBl 1960 III S. 50.

3) Vgl. BFH I 57/61 S vom 16.1.1962 in BStBl 1962 III S. 104.

Kapitalgesellschaft aufgeteilt worden sind. Diese wirtschaftliche Einheit von Verpächter und Pächter steht bei der steuerlichen Beurteilung von Betriebsaufspaltungen im Mittelpunkt, ¹⁾

Sowohl in der Rechtsprechung als auch im Schrifttum wird die Frage der Betriebsaufspaltung fast immer gesondert behandelt. Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof vertreten beispielsweise in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, daß bei einer Betriebsaufspaltung die Pachteinnahmen der Verpächterfirma gewerbliche Einkünfte sind. Diese Meinung unterscheidet sich völlig von der steuerlichen Beurteilung sonstiger Betriebsverpachtungen und stützt sich entscheidend auf die Überlegung, daß Verpächterfirma und Pächterfirma im Rahmen von Betriebsaufspaltungen eine wirtschaftliche Einheit bilden. ²⁾

Im Rahmen dieser Arbeit kann nicht untersucht werden, inwieweit die Bedenken, die gegen eine gesonderte Behandlung von Betriebsaufspaltungen bestehen, im einzelnen gerechtfertigt sind. ³⁾ Es soll lediglich klargestellt werden, daß die vom Bundesfinanzhof im Anschluß an den Reichsfinanzhof entwickelte Rechtsprechung über die steuerliche Behandlung einer Betriebsspaltung für die hier zu erörternde Verpachtung eines Gewerbebetriebs an einen Dritten ohne Bedeutung ist. ⁴⁾

Angesichts der weitreichenden Folgen, die die Einstufung einer Betriebsverpachtung in diese oder jene Fallgruppe somit nach sich zieht, ist eine klare Abgrenzung unbedingt erforderlich. Die allgemeine Formel, von einer Betriebsaufspaltung müsse man dann sprechen, wenn zwischen Pächter und Verpächter eine enge

-
- 1) In der Begründung etwas abweichend Littmann Inf. 1962, 285. Littmann stellt nicht so sehr auf den einheitlichen wirtschaftlichen Organismus als vielmehr auf die "unternehmerische Einheit" ab. Kritisch hierzu Böttcher-Beinert in DB 1962, S. 1350.
 - 2) Vgl. hierzu die folgenden Entscheidungen, in denen ausschließlich Pachtverträge im Rahmen von Betriebsaufspaltungen behandelt werden: RFH VI A 1947/30 vom 17. 2. 1932 (RStBl 1932, S. 509); RFH VI 765/37 vom 19. 1. 1938 (RStBl 1938, S. 316); RFH VI 660/38 vom 4. 12. 1940 (RStBl 1941, S. 26); RFH VI 96/42 vom 1. 7. 42. (RStBl 1942, S. 1081); OFH III 6/49 (StuW 1949, Nr. 48); BFH III 232/52 U vom 22. 1. 1954 (BStBl 1954 III S. 91); BFH IV 346/53 U vom 9. 12. 54 (BStBl 1955 III S. 88); BFH I 314/55 vom 10. 4. 1956 (DB 1957, S. 60); BFH I 217/58 U vom 3. 11. 1959 (BStBl 1960 III S. 50); BFH I 57/61 S vom 16. 1. 1962 (BStBl 1962 III S. 104).
 - 3) Vgl. die kritische Stellungnahme des FG Münster vom 28. 6. 63 II c 311/63 (nicht rechtskräftig) in EFG 1963, S. 463.
 - 4) Vgl. Grieger in WM 1961, S. 130 (133).

wirtschaftliche Verflechtung bestehe, kann für diese Fälle nur eine Faustregel bieten. Das gleiche gilt für die Feststellung, daß bei einer Betriebsaufspaltung Pächter und Verpächter wirtschaftlich "identisch" sein müßten.

Nach einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Düsseldorf¹⁾ ist eine solche Identität in der Regel nur anzunehmen, wenn die gleichen Gesellschafter an beiden Gesellschaften zu mehr als 90 v. H. beteiligt sind. Es wird jedoch einschränkend hinzugefügt, daß Fälle denkbar sind, in denen eine wirtschaftliche Identität auch dann vorliegen kann, wenn diese Grenze von 90 v. H. nicht erreicht ist.

Versucht man an Hand der Rechtsprechung zu konkreten Abgrenzungskriterien zu gelangen, so sind folgende Voraussetzungen herauszustellen:

Allgemeine Vorbedingung für eine Betriebsaufspaltung ist zunächst, daß an beiden "aufgespaltenen" Gesellschaften im wesentlichen die gleichen Gesellschafter beteiligt sind.

Darüberhinaus ist erforderlich, daß das verpachtete Vermögen für die Betriebsgesellschaft von erheblicher Bedeutung ist. Von der Seite des Verpächters her gesehen; Die Besitzgesellschaft muß alle wesentlichen Geschäftsgrundlagen der Betriebsgesellschaft in ihren Händen halten.

Infolge der engen wirtschaftlichen, betrieblichen und gesellschaftlichen Verbindung der beiden Unternehmen müssen schließlich Gewinnverlagerungen in erheblichem Umfang möglich sein.²⁾

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, dann handelt es sich um eine Betriebsaufspaltung. In allen sonstigen Fällen müssen Pächter und Verpächter als wirtschaftlich selbständige Vertragspartner behandelt werden. Nur insoweit gelten die folgenden Ausführungen.

Zusammenfassend ist festzustellen:

1. Unter dem Begriff der Betriebsverpachtung sollen im Rahmen dieser Arbeit nur die Fälle erfaßt werden, in denen ein Gewerbebetrieb in seiner Gesamtheit verpachtet wird.
2. Die Verpachtung darf weder innerhalb eines vom Verpächter selbst noch unterhaltenen Gewerbebetriebs erfolgen, noch darf die Tätigkeit des Verpächters während der Vertragsdauer über das "bloße Verpachten" hinausgehen.
3. Ausgeklammert sind alle Betriebsverpachtungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, denn die enge wirtschaftliche Verflechtung von Verpächter und Pächter erfordert auch eine besondere, differenzierte steuerliche Würdigung.

1) OFD Düsseldorf vom 19.11.61, S. 2209 A, Anl. 5 in BB 1961, S. 1228.

2) Vgl. BFH I 57/61 S vom 16.1.62 in BStBl 1962 III 104.

II. DIE EINKOMMENSTEUERLICHE BEURTEILUNG DER BETRIEBSVERPACHTUNG DURCH DIE RECHTSPRECHUNG

Die einkommensteuerliche Behandlung der Betriebsverpachtung ist von jeher umstritten. Der Grund hierfür dürfte wohl darin liegen, daß sich die Verpachtung eines ganzen Betriebs in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen nur schwer in die Systematik des Einkommensteuerrechts einordnen läßt.

Der Betriebsinhaber löst sich mit der Verpachtung von seinem Betrieb, aber diese Trennung ist nicht vollständig und endgültig. Das verpachtete Vermögen bleibt dem Verpächter erhalten, vorübergehend steht es jedoch dem Pächter fast uneingeschränkt zur Verfügung.

Nach dem Einkommensteuergesetz kann die "Fortführung" des Gewerbebetriebs durch den Steuerpflichtigen nur in der Form der Veräußerung oder Aufgabe beendet werden (§ 16 Abs. I und III EStG). Beide Tatbestände stellen in erster Linie darauf ab, die endgültige Trennung des Steuerpflichtigen von seinem Betrieb oder seiner gewerblichen Tätigkeit zu erfassen. Die Betriebsverpachtung ist ihrer Natur nach jedoch auf einen vorübergehenden Zeitraum bezogen.

Der Veräußerungs- und Aufgabetatbestand umreißt deutlich das Ende einer gewerblichen Tätigkeit und kennzeichnet klar die Bruchstelle, an der das Betriebsvermögen seinen betrieblichen Charakter und die konkrete Zugehörigkeit zur gewerblichen Sphäre eines Unternehmers verliert. Würde diese Grenze im Rahmen der Betriebsverpachtung gleichermaßen überschritten, so hätte das einkommensteuerlich die weitreichende Folge des Wechsels der in Frage kommenden Einkunftsart. Der Steuerpflichtige müßte dann zwangsläufig die Gewinnermittlungsart für die gewerblichen Einkünfte (§ 15 EStG in Verbindung mit § 4 Abs. I beziehungsweise § 5 EStG) aufgeben und die Überschüsse der Pachteinahmen über die Werbungskosten versteuern (§ 21 in Verbindung mit § 2 Abs. IV Ziff. 2 EStG). Durch die Verschiedenheit der Ermittlungsmethoden ergäbe sich damit einmal ein abweichender steuerbarer Ertrag, zum anderen wäre der Steuerpflichtige zur Realisierung aller im Betriebsvermögen angesammelten stillen Rücklagen verpflichtet.

Im Mittelpunkt dieser Arbeit muß daher die Frage stehen, ob in der Verpachtung eine Aufgabe des Gewerbebetriebs gemäß § 16 Abs. III EStG zu sehen ist, oder ob die Verpachtung grundsätzlich als Fortführung des Betriebs zu behandeln ist (§ 15 Ziff. 1 EStG).

1. DIE THEORIE DES RUHENDEN GEWERBEBETRIEBS

In der amtlichen Begründung zum Einkommensteuergesetz wurde die Auffassung vertreten, daß die Verpachtung in der Regel eine Aufgabe des Betriebs im Sinne des § 16 Abs. III EStG (damals § 30 IV EStG) darstelle.¹⁾ Die gleiche Meinung vertrat Strutz.²⁾ Strutz war der Ansicht, aus dem Begriff der Aufgabe des Betriebs und dem subjektiven Charakter des Einkommens ergebe sich, daß Aufgabe des Betriebs nicht gleichbedeutend mit objektiver Einstellung, das heißt Auflösung, Verschwinden des Betriebs zu sein brauche. Der Betrieb müsse nur aufhören, ein solcher des bisherigen Unternehmers zu sein. Aufgegeben werde der Betrieb deshalb namentlich dann, wenn der bisherige Unternehmer den Betrieb verpachte. Insoweit handle es sich um eine Verpachtung von Sachinbegriffen, die Einkünfte der in § 6 Abs. I Ziff. 6 und § 38 EStG (heute § 2 Abs. III Ziff. 6 und § 21 EStG) bezeichneten Art liefere.

Da der Betrieb nach dieser Ansicht mit der Verpachtung aufgegeben wird, muß der Verpächter das gesamte verpachtete Betriebsvermögen als in sein Privatvermögen überführt betrachten und die nicht veräußerten Gegenstände des Betriebsvermögens mit ihrem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Aufgabe ansetzen (damals § 30 IV Satz 3, heute § 16 Abs. III Satz 3 EStG). Den hiernach als erzielt angesehenen Gewinn hat er im Zeitpunkt der Verpachtung zu versteuern.

Mit der Verwirklichung des Aufgabetatbestandes wird aber im Zeitpunkt der Verpachtung ein echter Gewinn im Sinne eines geldmäßigen Güterzugangs nicht realisiert. Der Verpächter kann daher aus dem "Aufgabegewinn" die Steuer nicht aufbringen.

Diese für den Verpächter ungünstige Folge schien dem Reichsfinanzhof wirtschaftlich untragbar. Der Reichsfinanzhof vertrat deshalb die Ansicht, der Begriff der Aufgabe sei einschränkend zu interpretieren.³⁾ Hierbei sei offensichtlich nur an den Fall gedacht, daß ein Betrieb aufgelöst werde, und die einzelnen Gegenstände in der Hauptsache veräußert würden. Bei den nicht veräußerten, zum gemeinen Wert anzusetzenden Gegenständen handle es sich entweder um verhältnismäßig geringfügige Reste oder um Sachen, die endgültig in das Privatvermögen übernommen würden. Die Vorschrift könne unmöglich den Fall im Auge gehabt haben, daß wesentliche Teile des Betriebsvermögens, insbesondere die Geschäftsgrundstücke, vorläufig nicht veräußert würden, weil eine günstige Gelegenheit, sie zu veräußern, abgewartet werden sollte.

1) Drucksachen des Reichstags v. 10.8.1925, Nr. 795.

2) Strutz, a. a. O. zu § 30 Anm. 44.

3) RFH VI A 2239/30 vom 9.12.1931 (RStBl 1932, S. 625).

Mit der Auffassung, die Verpachtung sei als Aufgabe des Betriebs zu werten, stehe schon die sprachliche Ausdrucksweise "Verpachtung eines Gewerbebetriebs" nicht in Einklang. Diese weise darauf hin, daß der Eigentümer seinen Betrieb nur ruhen lasse, ihn aber nicht aufgeben wolle.¹⁾

a) Die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des Bundesfinanzhofs

Auf Grund dieser Argumente kam der Reichsfinanzhof zunächst zu dem Ergebnis, in der Verpachtung eines ganzen Betriebs sei nicht die Aufgabe des Betriebs, sondern seine Fortführung unter wirtschaftlich veränderten Umständen zu sehen.²⁾

Diese Ansicht glaubte der Reichsfinanzhof jedoch im Hinblick auf das Reichsgewerbesteuergesetz vom 1.12.1936 nicht mehr uneingeschränkt aufrechterhalten zu können.³⁾ Durch dieses Gesetz wurde der für das Gewerbebesteuerrecht maßgebliche Begriff des Gewerbebetriebs dem gewerblichen Unternehmen im Sinne des EStG gleichgestellt.

Hieraus folgte der Reichsfinanzhof, daß der Begriff des Gewerbebetriebs von nun an für Einkommensteuer und Gewerbesteuer grundsätzlich gleich zu beurteilen sei. Solange der Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG versteuere, solange bleibe er auch gewerbesteuerpflichtig.

Für den Verpächter eines Gewerbebetriebs erwies sich diese Schlußfolgerung als nachteilig. Da er die Einkünfte aus seinem verpachteten Betrieb gemäß § 15 EStG zu ermitteln hatte, blieb er auch während der Pachtzeit gewerbesteuerpflichtig. Die Verwirklichung des Aufgabebetandes im Zeitpunkt der Verpachtung war durch den Reichsfinanzhof aber nur deshalb verneint worden, weil dem Steuerpflichtigen die Versteuerung des Aufgabegewinns erspart werden sollte.⁴⁾ Diese wirtschaftliche Begünstigung durfte keinen Nachteil für den Verpächter in Form der Gewerbesteuer nach sich ziehen.

Der Reichsfinanzhof änderte deshalb seine Rechtsprechung zur Betriebsverpachtung dahingehend, daß die Pachteinkünfte nicht als gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG, sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG

1) Vgl. Becker in StuW 1931, Sp. 1292 (1297).

2) RFH VI A 2239/30 vom 9.12.1931 (RStBl 1932, S. 625) und VI A 1634/32 vom 13.12.1933 (StuW 1934, Nr. 87).

3) RFH VI A 495/36 vom 24.3.1937 (RStBl 1937, S. 939).

4) Vgl. oben S. 13.

zu versteuern seien.¹⁾ Nur auf diese Weise könne eine Heranziehung des Verpächters zur Gewerbesteuer vermieden werden.

Gleichzeitig wurde aber weiter daran festgehalten, daß von einer Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. III EStG) im Zeitpunkt der Verpachtung nicht gesprochen werden könne. Der Verpächter sei daher auch in Zukunft nicht zur Versteuerung eines "Aufgabegewinns" verpflichtet.

Indem der Reichsfinanzhof in dieser Weise ausschließlich wirtschaftliche Erwägungen in den Vordergrund stellte, kam er zu einer rechtlichen Konstruktion, die sich nur schwer in das System des Einkommensteuerrechts einordnen ließ. Einerseits galt der Betrieb mit der Verpachtung nicht als aufgegeben, andererseits flossen dem Verpächter keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) mehr zu. Diesen Widerspruch versuchte der Reichsfinanzhof juristisch mit dem Begriff des "Ruhens" des Gewerbebetriebs zu erfassen.²⁾ Da sich die Tätigkeit des Verpächters darauf beschränke, dem Pächter die Nutzung der Pachtsache zu überlassen und den Pachtzins einzuziehen, könne in der Verpachtung keine laufende gewerbliche Tätigkeit erblickt werden. In diesem Fall habe das Ruhen des Gewerbebetriebs, das regelmäßig nicht Aufgabe des Betriebs bedeute, auch das Ruhen jeder laufenden gewerblichen Tätigkeit und damit das Ruhen gewerblicher Einkünfte zur Folge.

Im Laufe der Zeit verselbständigte sich die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs immer mehr. Obwohl im Schrifttum verschiedentlich Stimmen laut wurden, die sich gegen diese Konstruktion wandten,³⁾ wurde der Begriff des "ruhenden" Gewerbebetriebs zunächst vom Bundesfinanzhof übernommen.⁴⁾

b) Kritik an der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs

Die Kritik an der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs stützt sich auf einen formalen und auf einen materiellen Gesichtspunkt. Formal gesehen handelt es sich bei dem Begriff des ruhenden Gewerbebetriebs um eine Fiktion, die dem Gesetz fremd ist. Das Einkommensteuerrecht kennt entweder einen bestehenden oder einen aufgegebenen Betrieb. Ein "ruhender" Gewerbebetrieb läßt sich in diese Gesetzessystematik nicht einordnen.⁵⁾

1) RFH VI A 495/36 vom 24.3.1937 (RStBl 1937, S. 939).

2) RFH vgl. Anm. 1) RStBl 1937, S. 939 (940).

3) Vgl. z.B. Vogel in BB 1952, S. 224.

4) BFH IV 505/53 (9.12.55) in BStBl 1956 III S. 18.

5) Grieger (in BB 1957, S. 814) spricht demgemäß auch von einem Bruch im Besteuerungssystem (vgl. auch Leingärtner in DStR 1962, S. 85).

Zunächst führte der Reichsfinanzhof den Begriff des "Ruhens" eines Gewerbebetriebs auch nur als eine plastische, bildhafte Verdeutlichung ein. Erst in späteren Entscheidungen gründete er seine Argumentation auf diesen Begriff. Aus einem Anschauungsbild für die begriffliche Erfassung dürfen aber keine Rechtsfolgen gezogen werden.¹⁾

Zu welchen Ergebnissen die Argumentation mit einem Begriff, der dem Gesetz fremd ist, führen kann, zeigt folgende Gegenüberstellung: Zu der Frage, welcher Einkunftsart die Pachteinnahmen zuzurechnen sind, wird von Vogel²⁾ ausgeführt, das Ruhen des Betriebs setze begrifflich voraus, daß das Betriebsvermögen als solches bestehen bleibe. Folglich seien die Einkünfte des Verpächters Erträge des Betriebsvermögens, und somit als gewerbliche Einkünfte zu behandeln. Dagegen meinte der Reichsfinanzhof,³⁾ das Ruhen des Gewerbebetriebs habe auch "das Ruhen gewerblicher Einkünfte" zur Folge. Die Einnahmen des Verpächters seien deshalb keine betrieblichen Erträge. Mit dem Begriff des "Ruhens" begründen also beide Seiten ihre völlig entgegengesetzten Meinungen.

Auch materiell gesehen wird der Begriff des ruhenden Gewerbebetriebs den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht. Die Fiktion des ruhenden Gewerbebetriebs gründete sich zunächst nur darauf, daß die Versteuerung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Rücklagen vermieden werden sollte. Die zahlreichen Probleme, die eine Betriebsverpachtung aufwirft, vermag sie nicht zu beantworten.⁴⁾ Sehr schwierig erscheint vor allem die Beurteilung der Frage, wie und in welcher Höhe der Veräußerungsgewinn bei einer späteren Veräußerung des Betriebsvermögens durch den Verpächter festzustellen ist.

-
- 1) Bezeichnenderweise ist der Ursprung der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs dunkel. Nach BFH VI 3/60 vom 9.12.60 (BStBl 1961 III S. 155) soll diese Theorie vom Schrifttum entwickelt worden sein. Das Schrifttum spricht die Theorie jedoch der Rechtsprechung zu (vgl. beispielsweise Gottfreund in FR 1960, S. 346). Soweit ersichtlich wird der Begriff des Ruhens erstmals vom Reichsfinanzhof im Jahr 1931 gebraucht (vgl. RFH VI A 2239/30 vom 9.12.31 in RStBl 1932, S. 625). Zu diesem Zeitpunkt wurden jedoch noch keine rechtlichen Folgerungen aus diesem Begriff abgeleitet.
- 2) Vgl. Vogel in BB 1952, S. 225.
- 3) Vgl. RFH VI A 495/36 vom 24.3.37 in RStBl 1937, S. 939.
- 4) So führt beispielsweise Hoffmann (in NB 1956, S. 144 (145) aus: "Die Konstruktion ist eine mögliche Begründung. Sie kann nicht, wie dies teilweise geschieht, bis in die letzten Einzelheiten verfolgt werden. Der Gedanke ist in dieser Weise in der Praxis gar nicht durchführbar und meines Erachtens auch juristisch nicht richtig."

2. DAS WAHLRECHT DES VERPÄCHTERS

a) Der Begriff des Wahlrechts des Verpächters in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

Nicht so sehr die theoretisch verfehlte Konstruktion, als vielmehr die praktischen Bedenken waren es, die den Bundesfinanzhof zu einer Aufgabe der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs bewogen. Die Abkehr von diesem Begriff vollzog sich nicht in so krassem Bruch mit der überkommenen Rechtsprechung, wie es vielleicht nach dem Leitsatz der Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1963 scheinen mag.¹⁾

Eine erste Absage erhielt die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs bereits durch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 2.4.1957.²⁾ Zwar wurde der Begriff als solcher beibehalten. Der Bundesfinanzhof führte jedoch aus, gewöhnlich ziehe sich der Verpächter mit der Verpachtung des ganzen Betriebs aus dem Geschäftsleben zurück. Er trage nicht mehr das mit dem Geschäftsbetrieb verbundene Risiko; dieses sei vielmehr auf den Pächter übergegangen. Der Verpächter erziele die Pachteinahmen nicht durch gewerbliche Betätigung, sondern er nutze das vorhandene Vermögen, indem er es gegen festgelegtes bestimmtes Entgelt dem Pächter zur gewerblichen Betätigung bereitstelle. Die Stellung des Verpächters eines gesamten Betriebs unterscheide sich wirtschaftlich im allgemeinen nicht von der jedes anderen Verpächters, der eine Sachgesamtheit durch Verpachtung nutze. Es würde dem System des Einkommensteuerrechts widersprechen, eine Tätigkeit, die bei wirtschaftlicher Beurteilung Vermietung und Verpachtung von Vermögen ist, als Gewerbebetrieb zu behandeln.

Eine solche Argumentation mußte zwangsläufig dazu führen, in der Verpachtung die Aufgabe des Gewerbebetriebs zu sehen (§ 16 Abs. III EStG). Die hierdurch entstehende unerwünschte wirtschaftliche Belastung des Verpächters,³⁾ die die Rechtsprechung bisher vermieden hatte, räumte der Bundesfinanzhof dadurch aus, daß er dem Verpächter ein Wahlrecht zubilligte. Er stellte dem Verpächter frei, den Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem er den "Aufgabegewinn" versteuern wollte.⁴⁾

1) BFH GrS 1/63 S vom 13.11.1963 (BStBl 1964 III S. 124).

2) BFH I 53/56 U vom 2.4.1957 (BStBl 1957 III S. 273).

3) Zur Besteuerung des "Aufgabegewinns" vgl. oben S. 13 und die ausführliche Darstellung auf S. 40.

4) BFH I 53/56 U vom 2.4.57 (BStBl 57 III S. 273).

Der Verpächter konnte bei Beginn der Pacht die Gegenstände des früheren Betriebsvermögens ganz oder teilweise in das Privatvermögen überführen und bereits zu diesem Zeitpunkt die im Betriebsvermögen angesammelten stillen Rücklagen versteuern. Er brauchte aber nicht so vorzugehen, sondern konnte die Verwirklichung des aus den stillen Rücklagen entstehenden Gewinns hinausschieben. Dann mußte er die stillen Rücklagen allerdings zu irgendeinem späteren Zeitpunkt versteuern.

Maßgebend blieb in jedem Fall der bei Pachtbeginn festgestellte Wert der Wirtschaftsgüter. Der tatsächliche Veräußerungspreis oder der zur Zeit der Entnahme bestehende gemeine Wert sollte bei der Ermittlung der Gewinnrealisierung unberücksichtigt bleiben.

Zur praktischen Handhabung erklärte der Bundesfinanzhof, es sei zweckmäßig, die bei Beginn der Verpachtung vorhandenen stillen Rücklagen zu schätzen und festzuhalten, um für die spätere Nachversteuerung eine klare Grundlage zu haben.

Diese Lösung des Bundesfinanzhofs, die im Grunde in der Verpachtung die Aufgabe des Gewerbebetriebs sah und nur zur Vermeidung wirtschaftlicher Härten gestattete, die Versteuerung des Aufgabegewinns hinauszuschieben, wurde in der Literatur scharf angegriffen.¹⁾ Da die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs beibehalten wurde, konnte der Bundesfinanzhof seine Ansicht weder dogmatisch befriedigend begründen, noch waren die Ergebnisse in der Praxis einfach und klar zu handhaben.²⁾

Der endgültige Bruch mit der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs erfolgte erst durch die Entscheidung des Großen Senats vom 13.11.1963.³⁾ Mit dieser Entscheidung wird das Wahlrecht des Verpächters, das zunächst nur für die Besteuerung des Aufgabegewinns entwickelt worden war, auf den gesamten Verpachtungsvorgang ausgedehnt.

Der erste Leitsatz der Grundsatzentscheidung lautet:³⁾ "Wird ein Gewerbebetrieb verpachtet, so kann der Verpächter erklären, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. III EStG behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will."

1) Littmann, a. a. O., TZ 7 zu § 16 EStG; Knoppe, a. a. O., S. 40; Gottfreund in FR 1960, S. 346; Vangerow in StuW 1958, Spalte 177 (179); Giese in FR 1960, S. 489 (490, 491); Kaatz in FR 1958, S. 255.

2) Vgl. hierzu im einzelnen S. 43.

3) BFH. GrS 1/63 S vom 13.11.1963 (BStBl 1964 III S. 124).

Ein solches umfassendes Wahlrecht des Verpächters war bereits in der Literatur erörtert worden. ¹⁾ Es hat gegenüber der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs den Vorzug, daß sich die Rechtsfolgen eindeutig aus dem Einkommensteuergesetz ergeben. Will der Verpächter die Verpachtung als Fortführung des Gewerbebetriebs behandeln, dann bleiben die verpachteten Wirtschaftsgüter sein Betriebsvermögen mit der Folge, daß er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat (§ 15 EStG). Erklärt der Verpächter dagegen den Betrieb aufgeben zu wollen, ²⁾ so muß er den "Aufgabegewinn" im Zeitpunkt der Verpachtung versteuern. Danach bezieht er während der Pachtzeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).

b) Kritik am Wahlrecht des Verpächters

Auch durch die Einräumung eines solchen Wahlrechts wird jedoch ein Weg beschritten, der - ebenso wie die Konstruktion des ruhenden Gewerbebetriebs - im Gesetz keine Stütze findet. Je nach der Erklärung des Steuerpflichtigen ist ein und derselbe tatsächliche Vorgang einmal als Betriebsaufgabe, zum anderen als Fortführung des Gewerbebetriebs anzusehen. Es ist nicht etwa so, daß in der Erklärung nur eine Bekräftigung des Verpächters zu sehen ist, seiner Meinung nach sei der Pachtvertrag in dieser oder jener Weise auszulegen. Dem Verpächter wird vielmehr ein weitergehendes Recht eingeräumt. Er kann bestimmen, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht.

Die Abhängigkeit vom Willen des Steuerpflichtigen wiegt in diesem Zusammenhang bedeutend schwerer, als in anderen Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zugestanden wird.

Soweit sich beispielsweise die Verteilung von Aufwendungen auf bestimmte Zeiträume nach dem Ermessen des Steuerpflichtigen richtet, kann dieser die steuerliche Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen nur zeitlich verschieben. Wird dagegen die Verwirklichung des Aufgabetatbestandes von dem Willen des Steuerpflichtigen abhängig gemacht, so entscheidet der Steuerpflichtige endgültig über die Steuerbarkeit oder Nichtsteuerbarkeit bestimmter Vermögensverschiebungen. Er bestimmt über die rechtlichen Folgen eines Tatbestandes, die festzulegen der Gesetzgeber sich in § 16 EStG vorbehalten hat.

¹⁾ Vgl. Gottfreund in FR 60, S. 346 (347).

²⁾ Die Aufgabeerklärung kann der Steuerpflichtige auch zu jedem beliebigen Zeitpunkt während der Pachtdauer abgeben. Die Höhe des "Aufgabegewinns" bestimmt sich immer nach dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige die Aufgabeerklärung abgibt.

Nach dem Wortlaut des Einkommensteuergesetzes wollte der Gesetzgeber in § 16 EStG mit den Tatbeständen der Veräußerung und der Aufgabe zwei fest umrissene Sachverhaltsbereiche erfassen. Nur wenn objektiv gesehen die Voraussetzungen einer Veräußerung oder Aufgabe vorliegen, soll der Steuerpflichtige zu einer Gewinnrealisierung verpflichtet sein.

Geht man von dieser gesetzlichen Regelung aus, so kann man der subjektiven Entscheidung des Steuerpflichtigen in zweifacher Hinsicht Raum gewähren. Einmal steht dem Verpächter auf wirtschaftlichem Gebiet die Gestaltungsfreiheit zu, das Verhältnis zu seinem Betrieb selbst zu bestimmen. Er kann die Form, in der er sich von seinem Betrieb lösen will, selbst wählen. Zum anderen ist die Meinung des Verpächters bei der steuerlichen Beurteilung der von ihm gewählten Vertragsform zu berücksichtigen. Der Verpächter kennt sicherlich die tatsächlichen Umstände und Motive, die zum Abschluß des Pachtvertrages geführt haben, am besten.

Eine weitergehende Bedeutung kann die subjektive Entscheidung des Steuerpflichtigen nach geltendem Einkommensteuerrecht nicht haben. Insbesondere kann ihr nicht eine "absolute" Geltung in der Form eines Wahlrechts beigelegt werden. Ob eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht, kann sich nur nach objektiven Kriterien bestimmen.¹⁾

Der entscheidende praktische Grund für dieses Wahlrecht, das vom gesetzessystematischen Standpunkt nicht paßt, liegt wohl darin, daß den Finanzbehörden die Ermittlung des einzelnen Verpachtungsfalles erleichtert werden sollte. "Weil die Situation in tatsächlicher Hinsicht gewöhnlich nicht eindeutig ist, im Interesse der Besteuerung aber bald Klarheit geschaffen werden muß, ist der Steuerpflichtige gehalten, den Finanzbehörden gegenüber klar zum Ausdruck zu bringen, wie er sich nach der Verpachtung des Betriebs den weiteren Fortgang denkt."²⁾

1) Vgl. hierzu die Kritik am Urteil des Großen Senats von Blümich-Falk-Steinbring zu § 15 EStG Anm. 7 d bb, die der Ansicht sind, die Aufgabe eines Gewerbebetriebs sei als objektiver Tatbestand zu behandeln, der nicht - entgegen den tatsächlichen Verhältnissen - durch eine subjektive Willenserklärung des Steuerpflichtigen verleugnet werden könne. Soweit die Betriebsverpachtung an Hand der allgemein anerkannten Begriffsbestimmung des Gewerbebetriebs nicht als gewerbliche Betätigung anzusehen sei, dürfe die Aufgabe des Betriebs nicht allein auf Grund einer Erklärung des Steuerpflichtigen negiert werden. Der Bundesfinanzhof habe praktisch für den Fall der Verpachtung eines Gewerbebetriebs nur die bisherige Fiktion des "Ruhens" des Gewerbebetriebs durch die neue Fiktion der "Fortführung" des Gewerbebetriebs ersetzt.

2) So BFH GrS 1/63 vom 13.11.1963 (BStBl 1964 III S. 124).

Es ist jedoch einzuwenden, daß auch nach Einführung des Wahlrechts eine eingehende Prüfung des Pachtvertrages durch die Finanzbehörde erforderlich ist.

Zunächst muß untersucht werden, ob überhaupt ein Pachtvertrag und nicht etwa ein besonders ausgestalteter Kaufvertrag oder Gesellschaftsvertrag von den Parteien vereinbart wurde. Darüber hinaus billigt der Bundesfinanzhof dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht nur in den Fällen zu, in denen früher von einem ruhenden Gewerbebetrieb gesprochen wurde.¹⁾ Ergibt eine Prüfung des Pachtvertrages zum Beispiel eine enge wirtschaftliche Verflechtung von Verpächter und Pächter, dann kann es dem Verpächter auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht überlassen bleiben, ob er die Verpachtung als Aufgabe des Betriebs ansehen will. Einen solchen Fall behandelt die Rechtsprechung stets als Fortführung des Gewerbebetriebs.²⁾

Bei dieser Prüfung werden sich in der Regel die Umstände und Motive herausstellen, die den Verpachtungsvorgang begleiten. Auf Grund dieses Tatsachenmaterials läßt sich dann objektiv entscheiden, ob in der Verpachtung eine Betriebsaufgabe zu erblicken ist.

Was die Behandlung der stillen Rücklagen anbetrifft, so wird der Ausgangspunkt der bisherigen Rechtsprechung verlassen. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und zunächst auch des Bundesfinanzhofs hatte lediglich zum Ziel, die wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen zu vermeiden, die mit der Besteuerung der stillen Rücklagen eintritt.

Zu diesem Zweck wurde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet, die Versteuerung der stillen Rücklagen hinauszuschieben. Entschied sich der Steuerpflichtige dafür, die stillen Rücklagen nicht bei Pachtbeginn sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt zu versteuern, so konnte er damit jedoch nicht die Höhe der zu versteuernden stillen Rücklagen beeinflussen. Auch in diesem Fall blieben die bei Pachtbeginn festgestellten stillen Rücklagen maßgebend. Da der Steuerpflich-

1) Ebenso Seithel in FR 1964, S. 211 (213).

2) Auch der Erlaß des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 28.12.64 (-S 2151-10 VB1 - S 2150 in DStR 1965, S. 76) zeigt, daß den Finanzbehörden die Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts durch die Einführung des Wahlrechts nicht wesentlich erleichtert wird. Der Erlaß stellt ausdrücklich fest, daß der Verpächter eines Betriebs die Fortführung des Betriebs und damit das Hinausschieben der Versteuerung der stillen Rücklagen nur wählen kann, wenn und solange eine Verpachtung des Betriebs im ganzen vorliegt, das heißt, solange die wesentlichen Grundlagen des Betriebs als einheitliches Ganzes verpachtet sind.

tige somit lediglich die Fälligkeit des zu versteuernden Betrages hinausschieben konnte, die Höhe des Betrages aber bereits feststand, sah man in dieser Regelung eine Art "Steuerstundung im Ermittlungsverfahren".

Dieser grundsätzliche Ausgangspunkt wird nach dem Urteil des Großen Senats nicht mehr beibehalten. Entscheidet sich der Steuerpflichtige jetzt dafür, die stillen Rücklagen nicht bei Pachtbeginn, sondern erst bei einer nachträglichen Veräußerung des Betriebs zu versteuern, so ist der nachträgliche Veräußerungszeitpunkt auch für die Höhe der stillen Rücklagen maßgebend.¹⁾ Damit ist die Ausübung des Wahlrechts für den Steuerpflichtigen zu einem Risiko geworden. Die Nichtbesteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung kann für den Steuerpflichtigen sehr nachteilig werden. Das gilt besonders dann, wenn laufende Geldentwertungen zu einem ständigen Wertanstieg des Sachvermögens während der Pachtzeit führen. An Stelle einer wirtschaftlichen Begünstigung in der Art einer Steuerstundung wird dem Steuerpflichtigen damit eine risikoreiche Entscheidung überlassen, deren Folgen nur schwer zu übersehen sind.²⁾

Andererseits darf jedoch die Mißbrauchsgefahr, die das Wahlrecht des Verpächters in sich schließt, nicht übersehen werden. Der Verpächter hat es in der Hand, wann er die in dem Betrieb steckenden stillen Rücklagen versteuern will. Auch wenn der Steuerpflichtige seinen Gewerbebetrieb endgültig aufgeben will, braucht er die stillen Rücklagen nicht im Zeitpunkt der Verpachtung zu versteuern. Der Steuerpflichtige kann vielmehr beliebig lange warten, und hat in der Zwischenzeit die Möglichkeit, die stillen Rücklagen weitgehend aufzulösen. Dieses Gestaltungsrecht stellt eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Bevorzugung gegenüber anderen Aufgabetatbeständen dar.³⁾

Solange der Bundesfinanzhof die Wahlmöglichkeit auf die Realisierung der stillen Rücklagen beschränkte und im übrigen von einem ruhenden Gewerbebetrieb

1) BFH GrS 1/63 vom 13. 11. 63 in BStBl 1964 III S. 124 (3. Leitsatz).

2) Durch Erlaß des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 28. 12. 64 (-S 2151-10-VB1-S 2150 in DStR 1965, S. 76) wird deshalb auch eine Übergangsregelung für die bereits bestehenden Pachtverhältnisse getroffen. In den Fällen, in denen der Betrieb vor dem 17. 3. 64 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 13. 11. 63 (vgl. Anm. 1, oben) verpachtet worden ist, sollen aus Billigkeitsgründen nur die bei Pachtbeginn vorhandenen stillen Rücklagen versteuert werden. Voraussetzung ist allerdings, daß der Verpächter bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist für den VZ 1964 die Aufgabe des Betriebs erklärt oder verpachtete Wirtschaftsgüter veräußert.

3) Es ist fraglich, ob damit nicht der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt wird.

ausging, war diese Mißbrauchsgefahr nicht gegeben. Auch wenn der Steuerpflichtige damals die Versteuerung der stillen Rücklagen hinauszögerte, waren für die Versteuerung doch immer die bei Beginn der Verpachtung errechneten Rücklagen maßgebend. Nachträgliche Änderungen mußten unberücksichtigt bleiben, - konsequent dem Ausgangspunkt, daß der Gewerbebetrieb ruhe.

Auch durch das "Wahlrecht" des Verpächters ist deshalb der Vorgang der Betriebsverpachtung nicht befriedigend gelöst. Die rechtliche Würdigung des einzelnen Verpachtungsfalles wird allein der subjektiven Entscheidung des Verpächters überlassen, ohne daß den objektiven Gegebenheiten Rechnung getragen würde. Das eigentliche Problem wird damit umgangen.

Als Ergebnis der bisherigen Ausführungen ist festzuhalten: Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs kann auf dem Boden des geltenden Einkommensteuerrechts entweder als Aufgabe oder als Fortführung des Betriebs angesehen werden. Eine dritte Möglichkeit, wie sie der Reichsfinanzhof in der Konstruktion des ruhenden Gewerbebetriebs zu finden suchte, ist mit der Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht vereinbar.

Die Entscheidung, ob eine Aufgabe vorliegt oder nicht, muß sich nach objektiven Gesichtspunkten richten. Der subjektiven Erklärung des Steuerpflichtigen, er wolle den Betrieb aufgeben oder fortführen, kann nur indizierende Wirkung beigemessen werden.

III. ZUR SYSTEMGERECHTEN BEHANDLUNG DER BETRIEBSVERPACHTUNG

1. DER GESETZESWORTLAUT DES § 16 ABS. III EStG

Entscheidende Frage bleibt damit, ob die Verpachtung eines Gewerbebetriebs den Begriff der Aufgabe in § 16 Abs. III EStG erfüllt.

Eine Stütze für die richtige Auslegung des Begriffs der Aufgabe könnte sich aus dem Gesetzeswortlaut ergeben.

§ 16 Abs. III EStG bestimmt, daß für Gegenstände, die bei der Aufgabe des Betriebs nicht veräußert werden, für die Ermittlung des Gewinns an Stelle des Veräußerungspreises der gemeine Wert im Zeitpunkt der Aufgabe treten soll. Hieraus könnte man folgern, bei einer Aufgabe im Sinn des § 16 Abs. III Satz 1 EStG sei nur an den Fall gedacht, daß ein Betrieb aufgelöst wird und die einzelnen Wirtschaftsgüter in der Hauptsache veräußert werden. Bei den nicht veräußerten, zum gemeinen Wert anzusetzenden Gegenständen dürfe es sich nur um verhältnismäßig geringfügige Reste handeln.

Da die wesentlichen Teile des Betriebsvermögens bei einer Verpachtung vorläufig nicht veräußert werden, kann bei einer solchen Auslegung in der Betriebsverpachtung keine Aufgabe des Gewerbebetriebs gesehen werden.

Ob diese Argumentation, die auch in verschiedenen Entscheidungen des Reichsfinanzhofs¹⁾ auftaucht, zwingend ist, erscheint zweifelhaft.

In § 16 EStG stellt das Einkommensteuergesetz zwei besondere Gewinnrealisierungstatbestände auf, die Veräußerung des Gewerbebetriebs nach § 16 Abs. I und die Aufgabe des Gewerbebetriebs nach § 16 Abs. III EStG. Satz 1 des § 16 Abs. III stellt die Aufgabe lediglich in ihren Folgen einer Veräußerung gleich. Dasselbe gilt für die Sätze 2 und 3 dieser Bestimmung. Auch hier wird lediglich geregelt, wie die einzelnen Wirtschaftsgüter im Falle einer Betriebsaufgabe zu bewerten sind. Unter welchen Voraussetzungen man überhaupt von einer Betriebsaufgabe sprechen kann, ist diesen Sätzen nicht zu entnehmen.

Rein positivistisch läßt sich der Begriff der Aufgabe im Sinn des § 16 Abs. III Satz 1 EStG aus dem Gesetzeswortlaut nicht abschließend klären.

1) Vgl. beispielsweise die Entscheidung des Reichsfinanzhofs VI A 2239/30 vom 9.12.1931 in RStBl 1932, S. 625.

2. DIE INTERPRETATION DER GESETZSYSTEMATIK UND DES EINKOMMENSBEGRIFFS

Auch der Einkommensbegriff ist aus der Systematik des Gesetzes nicht eindeutig zu umreißen und kann daher nur bedingt zur Klärung der anstehenden Frage verwendet werden.

Zunächst ist ein theoretischer Einkommensbegriff, wie ihn die "Quellentheorie" und die "Reinvermögenszuwachstheorie" kannten, dem geltenden Einkommensteuerrecht überhaupt fremd. Die Quellentheorie konnte sich deshalb nicht durchsetzen, weil die Abgrenzung des Begriffs der "Quelle" auf große Schwierigkeiten stieß. Die Reinvermögenszuwachstheorie stellte sich in der Praxis als lebensfremd heraus.

Im geltenden Einkommensteuerrecht findet sich somit weder eine theoretische Fundierung des Begriffs des Einkommens noch eine inhaltliche Definition der einzelnen Einkunftsarten. Der Gesetzgeber verwendet diese Begriffe lediglich als technische Bezeichnungen der steuerlich relevanten Tatbestände.

Der Steuerpflichtige muß grundsätzlich alle Einkünfte versteuern, die er im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. III EStG erzielt. Aus diesem Grund ist im Einzelfall jeweils zu prüfen, ob ein bestimmter Sachverhalt in eine dieser Einkunftsarten eingeordnet werden kann. Lassen sich die Einkünfte des Steuerpflichtigen in keine der sieben Einkunftsarten einordnen, so werden diese Einnahmen steuerlich nicht erfaßt. Es handelt sich hierbei um nicht steuerbare Vermögensverschiebungen. Da es somit theoretisch möglich ist, daß ein Steuerpflichtiger sowohl Einkünfte im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten hat, als auch nicht steuerbare Einkünfte erzielt, müssen die Einkunftsarten des § 2 Abs. III EStG von den einkommensteuerlich bedeutungslosen Ertragsquellen abgegrenzt werden.

Daneben sind aber auch die einzelnen Einkunftsarten voneinander zu trennen. Soweit der Steuerpflichtige sein Vermögen zur Erzielung von Einkünften einsetzt, unterscheidet man die betrieblichen Einkunftsarten und die außerbetrieblichen Einkunftsarten. Durch diese Abgrenzung wird das Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen bezüglich seiner einkommensteuerlichen Behandlung in zwei verschiedene Vermögenskomplexe aufgeteilt. Der Steuerpflichtige erzielt die betrieblichen Einkünfte mit Hilfe seines Betriebsvermögens. Soweit er darüberhinaus sein sonstiges Vermögen nutzt, kann sich ein steuerpflichtiges Einkommen nur im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte aus Privatvermögen ergeben.

a) Die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen

Die Unterscheidung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten hat zunächst einmal technische Bedeutung. Das steuerbare Einkommen wird innerhalb der einzelnen Einkunftsarten nach unterschiedlichen Methoden ermittelt. Das Einkommensteuergesetz erfaßt bei den betrieblichen Einkunftsarten die Änderungen im Wert des Vermögens in der Form des Gewinns (§ 2 Abs. IV Satz 1 EStG). Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten ist dagegen der Überschuß der Einkünfte über die Werbungskosten zu ermitteln (§ 2 Abs. IV Satz 2 EStG). Wertveränderungen des Privatvermögens werden daher grundsätzlich nicht berücksichtigt.

Die Unterscheidung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten hat darüberhinaus aber auch erhebliche materielle Bedeutung. Die Höhe des steuerbaren Einkommens ist verschieden, je nachdem welcher Einkunftsart ein bestimmter Sachverhalt zugeordnet wird. Werterhöhungen auf betrieblichen Vermögensteilen werden regelmäßig im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten als Gewinn besteuert, während Werterhöhungen des Privatvermögens im allgemeinen überhaupt nicht erfaßt werden. Wertminderungen von Vermögensgegenständen des Betriebsvermögens sind voll abzugsfähig. Kapitalverluste im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten können nur in beschränktem Umfang berücksichtigt werden. Schließlich dient die Unterscheidung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten auch als Kriterium für die Zulassung von Abschreibungen.

Diese tiefgreifenden formalen und materiellen Unterschiede machen eine klare Abgrenzung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten erforderlich. Die Frage, ob und inwieweit bestimmte Vermögensgegenstände dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, steht daher schon immer im Mittelpunkt der einkommensteuerrechtlichen Diskussion.

Rechtsprechung und Schrifttum haben sich stets darum bemüht, objektive Kriterien zu finden, mit deren Hilfe eine Einordnung der Vermögensgegenstände möglich ist. Grundsätzlich teilt man das Vermögen des Steuerpflichtigen in das notwendige Betriebsvermögen und das notwendige Privatvermögen ein. Notwendiges Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach nur betrieblich verwendet werden können.¹⁾ Dagegen bilden alle Vermögensgegenstände, die nur außerbetrieblich genutzt werden können, das notwendige Privatvermögen. Entscheidend für die Zuordnung zu einem der beiden Vermögenskomplexe ist so-

1) Herrmann-Heuer zu § 4 EStG Anm. 7.

mit die Zweckbestimmung, der die einzelnen Wirtschaftsgüter unterworfen sind. Ob ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist, wird sich dabei in aller Regel objektiv aus der Funktion des Wirtschaftsgutes ergeben.

Soweit Wirtschaftsgüter ihrer Funktion nach sowohl dem Betriebsvermögen als auch dem Privatvermögen zugerechnet werden können, spricht man von "gewillkürtem Betriebsvermögen". In diesem Fall muß sich die Zuordnung der Vermögensgegenstände nach dem erkennbar hervorgetretenen Willen des Steuerpflichtigen bestimmen. Die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes richtet sich in erster Linie nach der subjektiven Entscheidung des Steuerpflichtigen. Nach der Rechtsprechung des BFH können jedoch nur solche Gegenstände als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden, "die in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind". ¹⁾

Bei der einkommensteuerlichen Behandlung der Betriebsverpachtung wird diese Dreiteilung durch einen weiteren Faktor erschwert. Bisher wurde die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen rein statisch untersucht. Es wurde davon ausgegangen, daß die sachliche Beziehung des Steuerpflichtigen zu den einzelnen Vermögensgegenständen einen Dauerzustand darstellt. Durch den Vorgang der Betriebsverpachtung wandelt sich jedoch das Verhältnis des Steuerpflichtigen zu den betreffenden Vermögensgegenständen. Die Grenzlinie zwischen den betrieblichen und den außerbetrieblichen Einkunftsarten wird damit in ganz anderer Weise dynamisch berührt. ²⁾

Es ist grundsätzlich möglich, Vermögensgegenstände von einer betrieblichen Einkunftsart in eine außerbetriebliche Einkunftsart zu überführen. Wie oben dargelegt, ist eine solche Überführung immer dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Zweckbestimmung des betreffenden Vermögensgegenstandes entsprechend geändert hat. Die Voraussetzungen, unter denen eine Änderung der Zweckbestimmung möglich ist, lassen sich dabei aus der bereits beschriebenen Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen entnehmen. Dies gilt jedoch nur insoweit, als es sich um die Zuordnung einzelner Vermögensgegenstände handelt.

Beispielsweise vermag die zeitweilige Verpachtung einzelner Vermögensgegenstände regelmäßig nichts an ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Steuer-

-
- 1) BFH VI 10/60 S vom 15.7.60, in BStBl 1960 III, S. 484; hierzu eingehend Grass in DB 62, S. 281; vgl. auch Herrmann-Heuer zu § 4 EStG Anm. 10 c.
 - 2) Daß hierin ein kritischer Punkt für die Beurteilung der Zugehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen liegt, stellt auch Mutze fest, der die Frage für die Fälle der Betriebsaufspaltung untersucht. (Mutze in DB 62, S. 109).

pflichtigen zu ändern. Die Pachtzinsen sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu vereinnahmen, das verpachtete Wirtschaftsgut weiterhin als Teil des Betriebsvermögens zu führen.

Bei einer Betriebsverpachtung gilt jedoch die Besonderheit, daß das Betriebsvermögen in seiner Gesamtheit betroffen ist. Man könnte deshalb in der Verpachtung des Betriebs eine so einschneidende Änderung der Zweckbestimmung der Vermögensgegenstände sehen, daß nicht mehr von Betriebsvermögen gesprochen werden kann. In diesem Fall würde die Betriebsverpachtung eine Überführung des verpachteten Vermögenskomplexes in das Privatvermögen darstellen. Durch die Verpachtung wäre der Tatbestand der Aufgabe in § 16 Abs. III EStG verwirklicht.

Würde die Verpachtung des gesamten Betriebs dagegen keine Änderung der Zweckbestimmung des Betriebsvermögens beinhalten, dann könnte in dieser Verpachtung auch kein Wechsel in der Vermögenszuordnung gesehen werden. Die Verpachtung wäre als Fortführung des Gewerbebetriebs zu beurteilen.

In welcher Weise die Zweckbestimmung der Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung geändert wird, ist grundsätzlich objektiven Kriterien zu entnehmen. Es wurde bereits verschiedentlich betont, daß die Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen und damit auch die Unterscheidung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten an der objektiv feststellbaren Sachlage zu orientieren ist.¹⁾ Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben sich auch bei der einkommensteuerlichen Einordnung der Betriebsverpachtung immer wieder darum bemüht, der tatsächlichen Bedeutung dieses Vorgangs im Einzelfall gerecht zu werden.²⁾ Daher kann dem Steuerpflichtigen nicht gestattet werden, beliebig zu bestimmen, welche Einkunftsart seine Tätigkeit zugeordnet werden soll.³⁾

Im Schrifttum⁴⁾ wird die Ansicht vertreten, daß die verpachteten Vermögensgegenstände auch nach der Verpachtung als Betriebsvermögen anzusehen seien. Der Verpächter führe seinen Gewerbebetrieb auch nach der Verpachtung fort. Von einer Betriebsaufgabe könne nicht gesprochen werden, da der Gewerbebetrieb als "lebender Organismus" auch während der Pachtdauer weiter am Wirtschaftsleben

1) Vgl. oben S. 20 und S. 27.

2) Vgl. beispielsweise RFH VI A 495/36 vom 24.3.1937 in RStBl 1937, S. 939 und die auf S. 34 in Anm. 3 zitierten Entscheidungen.

3) Vgl. die eingehende Kritik am "Wahlrecht" des Verpächters auf S. 19.

4) Vogel in BB 52, S. 224 (225); Kapp DB 59, S. 1325; Giese FR 60, S. 489 (491); Leingärtner DStR 62, S. 85; Knoppe a. a. O., S. 44. Auch die Rechtsprechung zur Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs fingierte das Betriebsvermögen als fortbestehend. Vgl. oben S. 14.

teilnahme.¹⁾ Nur die endgültige und vollständige Trennung des Betriebsinhabers von seinem Betriebsvermögen erfülle den Tatbestand der Aufgabe. Solange der Betriebsinhaber Eigentümer der verpachteten Vermögensgegenstände bleibe, sei diese Trennung nicht vollzogen. Vielmehr habe der Betriebsinhaber die Möglichkeit, den Betrieb wieder in eigener Leitung zu übernehmen. In der Zwischenzeit führe der Verpächter seinen Betrieb lediglich in einer anderen rechtlichen und tatsächlichen Art und Weise weiter.

So ist beispielsweise Leingartner²⁾ der Ansicht, § 15 Abs. I EStG enthalte keine Einschränkung etwa dahingehend, daß gewerbliche Einkünfte beim Eigentümer eines Gewerbebetriebs nur dann vorlägen, wenn die betreffende gewerbliche Tätigkeit von ihm selbst ausgeübt werde. Das Gesetz lasse völlig offen, auf welche Weise der Eigentümer eines Gewerbebetriebs seine Einkünfte aus dem gewerblichen Unternehmen erziele.

Ihren grundsätzlichen Anhaltspunkt findet diese Ansicht wohl in der Tatsache, daß auch nach der Verpachtung ein Gewerbebetrieb fortbesteht. Der Gewerbebetrieb wird zwar durch den Pächter geführt, bleibt jedoch mit dem Verpächter insofern verbunden, als dieser weiterhin Eigentümer der verpachteten Wirtschaftsgüter ist.³⁾

Wie jedoch bereits dargelegt wurde, bestimmt sich die Natur des verpachteten Vermögens, seine Zuordnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen des Verpächters, entscheidend nach der Zweckbestimmung, die dieser Vermögenskomplex durch die Hand des Steuerpflichtigen erfährt.

Die Einkommensteuer ist eine Subjektsteuer, das heißt, es soll die wirtschaftliche Betätigung des Steuerpflichtigen erfaßt werden. Überspitzt formuliert: Die Steuerpflicht ist an den Betriebsinhaber geknüpft, nicht an den Betrieb. In der Tat bleibt der Betrieb auch nach der Verpachtung als "Organismus" bestehen. Da er jedoch in der Hand des Pächters weiterlebt, kann hieraus nichts für die Steuerpflicht des Verpächters gefolgert werden.

Auch wenn sich dieses Schlagwort vom "fortlebenden Organismus" auf die "wirtschaftliche Betrachtungsweise" stützen sollte, vermag das nicht zu überzeugen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise muß in jedem Fall ein Auslegungsgrundsatz bleiben. Sie darf nicht dazu benutzt werden, die zwischen den Einkunftsar-

1) So beispielsweise Krieger, a. a. O., S. 157; Jung in StWa 60, S. 88.

2) Leingärtner in DStR 62, S. 85.

3) Besondere Bedeutung hat dieser Ausgangspunkt sicher dort, wo eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen Pächter und Verpächter besteht, wie es bei einer Betriebsaufspaltung der Fall ist.

ten gezogenen Grenzen zu verwischen und damit die vom Gesetzgeber getroffenen Regelungen zu beseitigen.

Gerade das Steuerrecht als Eingriffsrecht wird, wie das Bundesverfassungsgericht¹⁾ betont, "von der Idee der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte getragen und lebt dementsprechend aus dem Diktum des Gesetzgebers".

Im Schrifttum²⁾ wird daher auch die Ansicht vertreten, die Betriebsverpachtung sei stets als Aufgabe des Gewerbebetriebs und damit als Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen des Verpächters zu behandeln.

Ob der verpachtete Vermögenskomplex entsprechend seiner Zweckwidmung als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen anzusehen ist, kann letztlich nur vom Begriff des Gewerbebetriebs her entschieden werden. Betriebsvermögen ist schon rein begrifflich vom Vorliegen eines Gewerbebetriebs abhängig. Fehlen die Merkmale eines Gewerbebetriebs, so kann es kein Betriebsvermögen geben.

b) Der Begriff des Gewerbebetriebs

Sowohl das Einkommensteuerrecht als auch andere Gesetze (GewStG, GewO, HGB) lassen eine positive Begriffsbestimmung für den Gewerbebetrieb vermissen.³⁾ Im Einkommensteuerrecht wurde folgende Begriffsbestimmung entwickelt, die später in § 7 Abs. II der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 - 19 StAnpG vom 16.12.41, (RStBl 1941, 937) ihren ersten Niederschlag fand:⁴⁾

"Ein Gewerbe wird betrieben durch eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemei-

1) BVerfG 1 BvR 232/60 vom 24.1.62 in BStBl 1962 I S. 506 (509).

2) So bereits Strutz zu § 30 EStG Anm. 44, dargestellt oben S. 13. Heute insbesondere Herrmann-Heuer zu § 15 EStG Anm. 13c. Differenzierend, je nachdem ob die Betr. verp. vorübergehender oder dauernder Natur ist: Gottfreund in FR 60, S. 346 (347). Vgl. hierzu S. 36.

3) Auch allgemeine volkswirtschaftliche Definitionen helfen in diesem Zusammenhang nicht weiter. Bücher (in Handwörterbuch der Staatswissenschaft Bd. 4 "Gewerbe" S. 966 ff) bezeichnet das "Gewerbe" als eine Betriebsform, die der Stoffumwandlung und Stoffveredelung dient, im Gegensatz zur Urproduktion, zum Handel und Transportwesen und zu den persönlichen Dienstleistungen. Gebräuchlich ist auch die Unterscheidung des Gewerbebetriebs als industrieller Kleinbetrieb vom Industriebetrieb.

4) Vgl. heute § 1 GewStDV 1961.

nen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere Arbeit im Sinne des Einkommensteuerrechts anzusehen ist."

Diese Bestimmung stellt bewußt auf eine eigengewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen ab.

Zur Verdeutlichung sei auf den ganz andersartigen Ausgangspunkt im Bewertungsrecht verwiesen. Der im Bewertungsgesetz verwendete Begriff des "gewerblichen Betriebs" deckt sich nicht mit dem einkommensteuerlichen Begriff des Gewerbebetriebs. Im Bewertungsrecht soll allein die Gesamtheit der einem bestimmten Gewerbebetrieb dienenden Wirtschaftsgüter, soweit sie dem Inhaber gehören, erfaßt werden. Zu diesem Zweck ist der "gewerbliche Betrieb" als eine für sich zu bewertende, isolierte Vermögensmasse ausgestaltet worden. Anders ist es dagegen im Einkommensteuerrecht. Hier stellt der Gewerbebetrieb lediglich ein Mittel zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit dar, und ist daher von einer entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen nicht zu trennen. Die Betriebsanlagen und die Betriebseinrichtung "dienen" insoweit dem Gewerbebetrieb, stellen aber nicht den Gewerbebetrieb selbst dar. Dieser besteht vielmehr in der auf "Hervorbringung eines bestimmten geschäftlichen Erfolges gerichteten Tätigkeit" des Betriebsinhabers.¹⁾

Auch im Handelsrecht stellt die dauernde Tätigkeit des Betriebsinhabers, die äußerlich erkennbar hervortreten muß, das entscheidende Kriterium dar.²⁾ Dementsprechend wird in der Übernahme des Betriebs durch den Pächter die Beendigung des Gewerbebetriebs des Verpächters gesehen. Verpachtet zum Beispiel eine OHG oder KG das "Geschäft" mit oder ohne Recht der Firmenfortführung, so betreibt sie kein Handelsgewerbe mehr.

Nach der Gewerbeordnung gehört es zu dem Begriff des Gewerbetreibenden, daß er das Gewerbe auf eigene Rechnung und im eigenen Namen ausübt.³⁾ Da diese Voraussetzungen in der Person des Pächters erfüllt sind, wird der Pächter als selbständiger Gewerbetreibender angesehen.

Von einer Aufgabe des Gewerbebetriebs im Sinn des § 16 Abs. III EStG muß man also immer dann sprechen, wenn der Steuerpflichtige seine gewerbliche Tätigkeit eingestellt hat. Die Auflösung des Betriebsvermögens als regelmäßige Folge der Einstellung kann hierfür nur indizierende Wirkung haben.

Schon diese allgemeinen Feststellungen, bei denen die einzelnen Voraussetzungen der oben zitierten Definition des Gewerbebetriebs noch gar nicht berücksichtigt

1) So Blümich-Boyens-Steinbring-Klein zu § 2 GewStG Anm. 10.

2) Würdinger, a. a. O., zu § 1 Anm. 7; Hildebrandt in Geßler, Schlegelberger, Hildebrandt a. a. O. zu § 1 Anm. 20.

3) Landmann-Rohmer-Eyermann-Fröhler, a. a. O., zu § 45, Anm. 2.

wurden, deuten darauf hin, daß ein verpachteter Betrieb nicht mehr als Gewerbebetrieb des Verpächters angesehen werden kann. Das verpachtete Vermögen dient nicht länger als Mittel zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit, sondern ist selbst Grundlage des aus ihm fließenden Einkommens.

Sieht man aber einmal von diesem allgemeinen Begriffsmerkmal der "Betätigung" ab, so sind die einzelnen Kriterien ausschlaggebend, die in der Definition des Gewerbebetriebs zum Ausdruck kommen.¹⁾ Diese Begriffsbestimmung setzt sich aus vier positiven Merkmalen zusammen, wenn man von der negativen Abgrenzung zu den anderen Einkunftsarten absieht. Von einem Gewerbebetrieb kann man nur bei einer Selbständigkeit und Nachhaltigkeit der Betätigung sprechen, die mit Gewinnerzielungsabsicht durch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt.

Dem Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht kommt dabei für die hier notwendige Abgrenzung keine eigenständige Bedeutung zu. Das subjektive Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht hat den Zweck, den Gewerbebetrieb gegen den bloßen Liebhabereibetrieb abzugrenzen.²⁾ Es kann daher nur dort Bedeutung haben, wo Gegenstände der Einkommenserzielung von Gegenständen der Einkommensverwendung unterschieden werden sollen. Die verpachteten Wirtschaftsgüter dienen aber in jedem Fall der Einkommenserzielung, ganz gleich ob man sie als Betriebsvermögen oder als Privatvermögen des Verpächters behandelt.

α) Selbständigkeit der Betätigung

Die Frage der Selbständigkeit oder Unselbständigkeit im Sinn der für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Definition des Gewerbebetriebs ist nach den Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts zu beurteilen.³⁾ Nach § 2 Abs. II UStG sind natürliche Personen insoweit nicht selbständig, als sie einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen haben. Prüft man diese Definition auf ihren positiven Gehalt, so ist persönliche Selbständigkeit immer dann anzunehmen, wenn der Handelnde im wesentlichen in eigener Entscheidungsfreiheit seine Tätigkeit bestimmen kann. Objektiv kommt die freie Entscheidungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen darin zum Ausdruck, daß er auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko tätig ist.⁴⁾

1) Vgl. oben S. 30.

2) RFH VI A 1230/31 vom 24.1.34, in RStBl 1934, S. 501.

3) RFH VI A 778/36 vom 30.9.36, in RStBl 1936, S. 1179;
RFH VI 222/40 vom 11.9.40, in RStBl 1940, S. 900.

4) RFH VI 427/42 vom 14.4.43, in RStBl 1943, S. 539.

Hiermit wird der Begriff des "Unternehmers" angesprochen. Auch dieser Begriff, wie er zum Beispiel in § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG auftaucht, ist weder im Steuerrecht noch in der Wirtschaftslehre klar und eindeutig umrissen. Als Unternehmer wird man jedoch nach dem oben Gesagten in der Regel nur den Steuerpflichtigen bezeichnen können, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geführt wird. Nur in diesem Fall stellt dem Steuerpflichtigen die letzte Entscheidungsbefugnis auf den einzelwirtschaftlichen Bereichen von Bezug, Produktion, Absatz und Finanzierung zu.

Als selbständig Gewerbetreibender ist somit derjenige anzusehen, der das Betriebskapital anschafft, die Erzeugung leitet, Arbeitserzeugnisse veräußert und schließlich den aus der Erzeugung sich ergebenden Verlust trägt oder den Unternehmergewinn bezieht. Diese Funktionen sind dem Verpächter typischerweise fremd. Der Pächter leitet den Betrieb unter eigener Verantwortlichkeit. Da er den Betrieb im eigenen Namen führt, macht er diese Übernahme der Verantwortung auch nach außen deutlich.

Die Parteien können natürlich von der ihnen zustehenden Vertragsfreiheit (§ 305 BGB) Gebrauch machen und den Rechten und Pflichten von Verpächter und Pächter einen unterschiedlichen Umfang einräumen. Die Parteien können zum Beispiel vereinbaren, den Pachtzins nach Prozentsätzen der Einnahmen des Pächters zu berechnen. In einem solchen Fall sind beide Parteien gleichermaßen an der Erzielung eines möglichst hohen Betriebsgewinns interessiert. Für einen partiarischen Pachtvertrag ist es jedoch immer typisch, daß dieser Gewinn allein durch die Tätigkeit des Pächters oder doch zumindest für seine Rechnung und unter seiner Leitung hervorgebracht werden soll. Soweit dem Verpächter nicht nur eine Gewinnbeteiligung eingeräumt wird, sondern darüberhinaus auch ein gewisser Einfluß auf die Herbeiführung des erstrebten wirtschaftlichen Erfolgs, kann man in der Vereinbarung der Parteien in aller Regel nicht mehr den Abschluß eines Pachtvertrages sehen. Werden Verpächter und Pächter unter gemeinsamer Verantwortung und auf gemeinsame Rechnung tätig, so haben sie einen Gesellschaftsvertrag (§ 705 BGB) abgeschlossen. ¹⁾

Der wirtschaftliche Zweck einer Betriebspacht besteht gerade darin, die Führung und Leitung des Unternehmens vorübergehend in die Hände eines anderen zu legen. Die "Unternehmereigenschaft" soll auf den Pächter übertragen werden. Diesem Zweck entspricht auch die zivilrechtliche Regelung der Gefahrtragung beim Pachtverhältnis. Der Verpächter trägt zwar die Gefahr einer nicht unwesentlichen Verschlechterung und ebenso des zufälligen Untergangs (§ 323 BGB) der Pacht Sache selbst, nicht aber die Gefahr ausbleibender oder ungewöhnlich niedriger Erträge. ²⁾ Diese Gefahr trägt vielmehr der Pächter, dem dafür andererseits ein

1) Vgl. oben S. 3.

2) Larenz, II, S. 165, § 45 I.

unerwartet hoher Ertrag ausschließlich zugute kommt.¹⁾

Da die Leitung des Gewerbebetriebs nach der Verpachtung somit auf Rechnung und Gefahr des Pächters erfolgt, kann der Verpächter nicht mehr als selbständiger Unternehmer angesehen werden. Ein wesentliches Begriffsmerkmal der Definition des Gewerbebetriebs fehlt damit.

ß) Nachhaltigkeit der Betätigung

Das Kriterium der Nachhaltigkeit der Betätigung des Steuerpflichtigen soll den Gewerbebetrieb als ständige Erwerbsquelle von der bloßen Vermögensverwaltung unterscheiden.²⁾ In diesem Zusammenhang kann auf die §§ 8, 9 GewStDVO verwiesen werden, die den der Gewbesteuer unterliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb von der bloßen Vermögensverwaltung abgrenzen. Nach § 8 GewStDVO wird der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb entscheidend durch eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit bestimmt, die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Nach § 9 GewStDVO liegt Vermögensverwaltung in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Auch soweit die Rechtsprechung sich mit der Frage auseinanderzusetzen hatte, ob ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) bezog, wurde stets auf die Art der Betätigung des Steuerpflichtigen abgestellt.³⁾ Die Existenz eines Gewerbebetriebs wurde grundsätzlich nur dann bejaht, wenn die durch die Verpachtung anfallende Tätigkeit des Verpächters über die bloße Vermögensverwaltung hinausging. Im Einzelfall wurde jeweils der Umfang der Betätigung des Steuerpflichtigen genau untersucht. Dabei berücksichtigte die Rechtsprechung nicht nur die laufende Tätigkeit des Steuerpflichtigen ganz allgemein, sondern ging sogar auf

-
- 1) Soweit die Gefahrverteilung durch Parteivereinbarung geändert wird, geschieht das in aller Regel im Rahmen der Pachtanlagen-Erneuerungsverpflichtungen zu Gunsten des Verpächters (vgl. S. 73).
 - 2) RFH VI 191/39 v. 17.5.39 in RStBl 1939, S. 877; RFH V 23/42 v. 22.1.43 in RStBl 1943, S. 221.
 - 3) Vgl. RFH VI A 684/32 vom 7.12.32, in RStBl 1933, S. 224 (Vermietung von Garagen); RFH VI 172/37 vom 15.6.38, in RStBl 1938, S. 899 (Vermietung von Messeständen); RFH VI 191/39 vom 17.5.39, in RStBl 1939, S. 877 (Bürohausverwaltung als Gewerbebetrieb); BFH I 189/57 U v. 15.4.58, in BStBl 1958 III S. 263 (Vermietung von Kaufständen); BFH I 53/60 v. 17.1.61, in BStBl 1961 III S. 233, (Vermietung von Büroräumen).

Einzelheiten ein, wie etwa den tatsächlichen Reklameaufwand und den eigenen Telefonanschluß der Verwaltung.¹⁾

Wenn auch Bedenken bestehen, das Vorliegen eines Gewerbebetriebs völlig von dem äußeren Auftreten des Steuerpflichtigen abhängig zu machen, so ist der Rechtsprechung doch darin zu folgen, daß für die Nachhaltigkeit einer Betätigung ihr tatsächlicher Umfang maßgebend ist. Dabei vollzieht sich ganz allgemein jede nachhaltige gewerbsmäßige Tätigkeit unter Ausnutzung besonderer berufsmäßiger Kenntnisse und Fähigkeiten nach einer gewissen Technik.²⁾

Diese Voraussetzungen sind bei einer Betriebsverpachtung nicht gegeben. Der Verpächter zieht sich vielmehr aus dem Geschäftsleben zurück und beschränkt sich auf die bloße Verwaltung des verpachteten Vermögens.

Soweit eine Betriebsverpachtung jedoch im Einzelfall einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Arbeitseinsatz des Verpächters erfordert, liegt ein besonders zu beurteilender Sachverhalt vor. Die Fälle, bei denen die Verpachtung des Gewerbebetriebs an sich schon einen Gewerbebetrieb bildet, werden im Rahmen dieser Arbeit nicht behandelt.³⁾

In der Betriebsverpachtung kann daher grundsätzlich keine nachhaltige gewerbliche Betätigung des Verpächters gesehen werden.

*) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Im Vorhergehenden wurde bereits bezweifelt, ob in der Verpachtung überhaupt eine unternehmerische Betätigung des Steuerpflichtigen gesehen werden kann, wie sie für einen Gewerbebetrieb Voraussetzung ist. Selbst wenn man über dieses grundsätzliche Bedenken hinwegsieht, kann man von einem Gewerbebetrieb nur dann sprechen, wenn die Betätigung des Steuerpflichtigen sich als "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" darstellt. Eine solche Teilnahme setzt voraus, daß der Steuerpflichtige sich mit seinen Leistungen an die Allgemeinheit wendet. Am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt er sich dann, wenn er mit einer unbestimmten Vielzahl von Personen in geschäftlicher Beziehung steht.

Der Verpächter steht jedoch nur mit dem Pächter in Verbindung. Seine "Geschäftsbeziehungen" beschränken sich damit auf eine Person. Erst der Pächter beteiligt sich seinerseits am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

1) RFH VI 191/39 v. 17.5.39 in RStB1 39, S. 877.

2) Blümich-Boyens-Steinbring-Klein zu § 2 GewStG, Anm. 32.

3) Vgl. die ausführliche Abgrenzung oben S. 5-11.

Man könnte daran denken, im Auftreten des Pächters eine mittelbare Beteiligung des Verpächters am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu sehen. Eine solche Deutung würde jedoch die wirtschaftliche und juristische Selbständigkeit des Pächters verkennen. Sie ließe sich allenfalls halten, wenn man den Pächter als vorgeschobenen "Strohmann" des Verpächters ansehen könnte. Soweit ein Pachtvertrag unter wirtschaftlich voneinander unabhängigen Vertragspartnern geschlossen wird, ist dies jedoch nicht der Fall.

Zusammenfassend muß demnach festgestellt werden, daß die Verpachtung eines Gewerbebetriebs nicht als selbständige, nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angesehen werden kann. Somit sind die wesentlichen positiven Voraussetzungen der Definition des Gewerbebetriebs nicht erfüllt.

Da nach der Verpachtung nicht mehr von einem Gewerbebetrieb des Verpächters gesprochen werden kann, hat auch der verpachtete Vermögenskomplex seine Qualität als Betriebsvermögen des Verpächters verloren. Das verpachtete Vermögen muß dem Privatvermögen des Verpächters zugerechnet werden. Eine Überführung von Vermögensgegenständen aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen kann aber nur im Wege der Entnahme erfolgen. Soweit die Überführung eines ganzen Gewerbebetriebs in Frage steht, ist damit der Tatbestand des § 16 Abs. III EStG verwirklicht.

c) Die Pachtdauer als Abgrenzungsmerkmal

Gegen dieses Ergebnis könnte man einwenden, es werde den vielfältigen Erscheinungsformen der Betriebsverpachtung nicht gerecht. Es sei durchaus denkbar, daß eine Betriebsverpachtung sich nur auf einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum erstrecken solle. Zumindest bei diesen vorübergehenden Betriebsverpachtungen erscheine es völlig unrealistisch, von einer Betriebsaufgabe zu sprechen.

Es findet sich die Ansicht, die einkommensteuerliche Behandlung des nur vorübergehend verpachteten Betriebs müsse die gleiche sein, wie die Behandlung des vorübergehend stillgelegten Betriebs.¹⁾ Soweit Rechtsprechung und Schrifttum sich mit dem "stillgelegten Betrieb" beschäftigen, ist anerkannt, daß durch vorübergehende Unterbrechungen der gewerblichen Tätigkeit die Existenz des gewerblichen Unternehmens nicht berührt wird. Die vorübergehende Stilllegung stellt keine Betriebsaufgabe dar. Vielmehr bleiben die Vermögensgegenstände "Betriebsvermögen", und eine Aufdeckung stiller Rücklagen findet nicht statt. Fallen im Rahmen des vorübergehend stillgelegten Betriebs,

1) Vgl. Gottfreund in FR 1960, S. 346.

zum Beispiel aus der verzinslichen Anlage von Geldwerten, noch Einkünfte an, so werden sie zweifelsfrei als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt.

Ob die Grundsätze, die für den vorübergehend stillgelegten Betrieb gelten, auf den verpachteten Betrieb angewendet werden können, erscheint zweifelhaft. Zwischen einem stillgelegten und einem verpachteten Betrieb besteht ein maßgeblicher Unterschied. Bei einem stillgelegten Betrieb bleibt die Zweckwidmung der Vermögensgegenstände als Betriebsvermögen in der Hand des Unternehmers bestehen. Nur vorübergehend wird dieses Betriebsvermögen in keiner Weise genutzt. Da der Betriebsinhaber während der Stilllegung keine Einkünfte aus dem Betrieb erzielt, - es sei denn Einkünfte in Sinn von § 24 Abs. II EStG -, besteht einkommensteuerlich keine Notwendigkeit, in der vorübergehenden Stilllegung die Verwirklichung des Aufgabetatbestandes zu sehen.

Dagegen stellt die Verpachtung, auch wenn sie nur von vorübergehender Dauer ist, eine fortlaufende Nutzung der in dem Betrieb zusammengefaßten Vermögensgegenstände dar. Der Verpächter erzielt in Form der Pachteinnahmen ständige Einkünfte aus dem verpachteten Vermögen.

Dieser grundlegende Unterschied verbietet eine Gleichstellung des vorübergehend verpachteten Betriebs mit dem stillgelegten Betrieb.

Eine Gleichstellung des vorübergehend verpachteten Betriebs mit dem stillgelegten Betrieb hätte darüberhinaus zur Folge, daß die Fälle der nur vorübergehenden Verpachtung und die Fälle dauernder Verpachtung unterschiedlich behandelt werden müßten. Eine exakte Grenzziehung zwischen beiden Fallgruppen ist jedoch schon aus praktischen Gründen nicht möglich. Als einziges Kriterium bietet sich die zeitliche Geltung des Pachtvertrages. Sehr häufig ist aber die Dauer, auf die der Pachtvertrag abgeschlossen wurde, im Vertrag nicht endgültig festgelegt. Nachträgliche Verlängerungen oder Kürzungen der Pachtzeit sind regelmäßig im Vertrag vorbehalten. Aber selbst wenn sich die Pachtdauer bereits abschließend aus dem Pachtvertrag feststellen läßt, bestehen Bedenken gegen eine starr schematisierende zeitliche Abgrenzung. Man wäre gezwungen, eine bestimmte Zahl als Kriterium einzuführen. Beispielsweise müßte man alle Verpachtungen unter zwei Jahren als vorübergehende Betriebsverpachtungen behandeln, alle Verpachtungen, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken, als dauernde Verpachtung. Angesichts der weitreichenden steuerlichen Konsequenzen, die die Verwirklichung des Aufgabetatbestandes zur Folge hat, wäre es wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, eine Betriebsverpachtung, die sich über zweieinhalb Jahre erstreckt, anders zu behandeln, als eine Verpachtung auf die Dauer von zwei Jahren.

Will man jedoch von der Einführung einer festen Zeitgrenze absehen, so könnte man ganz allgemein darauf abstellen, ob die Verpachtung als "Dauerzustand" gewählt wird oder nicht.¹⁾ Danach wäre in der Verpachtung nur dann eine Auf-

1) Vgl. Leingärtner in DStR 1962, S. 85.

gabe des Gewerbebetriebs zu sehen, wenn besondere Umstände eine spätere Rückkehr des Verpächters zur Eigenbewirtschaftung ausschließen. Als typisches Beispiel hierfür wird häufig die Verpachtung als Alters- oder Gesundheitsgründen genannt.¹⁾

Zunächst ist es auch in diesen Fällen praktisch unmöglich, wirklich exakt vor- auszubestimmen, ob die Verpachtung einen Dauerzustand darstellt oder nicht. Den Finanzbehörden wird damit eine nicht zu bewältigende Aufgabe gestellt.²⁾

Darüberhinaus stellt man letztlich auf die ungewisse Zukunft ab, wenn man die vorübergehende Verpachtung von der Verpachtung als Dauerzustand unterscheidet. Bloße Erwartungen und Möglichkeiten dürfen aber grundsätzlich bei der Ermittlung des tatsächlichen Sachverhalts im Besteuerungszeitpunkt nicht berücksichtigt werden.

Hinzu kommt, daß kurze, vorübergehende Betriebsverpachtungen äußerst selten sind. Die Verpachtung eines ganzen Betriebs stellt für den Unternehmer eine einschneidende Maßnahme dar. Er muß die Leitung seines Unternehmens einem Dritten überlassen. Der Pächter bestimmt nach der Verpachtung die Unternehmenspolitik und fällt die Entscheidungen, die für die zukünftige Entwicklung des Unternehmens ausschlaggebend sind. Für jeden Betriebsinhaber wird die Verpachtung seines Betriebs daher die "ultima ratio" bleiben. Nur wenn er eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs auf keine andere Weise umgehen kann, wird er an eine Verpachtung denken. Gerade dann, wenn der Betriebsinhaber nur vorübergehend verhindert ist, - gedacht sei hierbei an eine Erkrankung -, bieten sich andere Möglichkeiten. Insbesondere kann der Betriebsinhaber einem vertrauten und bewährten Mitarbeiter oder Angestellten Vertretungsbefugnis (Prokura) einräumen. So sichert er am besten eine Weiterführung des Betriebs in seinem Sinne und behält sich gleichzeitig die letzte Entscheidungsbefugnis vor.

Ihrer wirtschaftlichen Funktion nach stellt die Betriebsverpachtung daher typischerweise eine langfristige Maßnahme dar.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Bei einer systemgerechten Anwendung des Einkommensteuergesetzes muß man in der Verpachtung die Aufgabe des Betriebs im Sinne von § 16 Abs. III Satz 1 EStG sehen. Eine unterschiedliche Be-

1) So beispielsweise Leingärtner, a. a. O.

2) Selbst wenn die Entscheidung sich im Einzelfall auf ärztliche Atteste und ähnliche Unterlagen stützen würde, müßte der Finanzbehörde letzten Endes ein Ermessensspielraum eingeräumt werden. Das Ergebnis befriedigt nicht, wenn man die weitgehenden Konsequenzen bedenkt, die an die Verwirklichung des Aufgabetatbestandes geknüpft sind.

handlung von nur vorübergehenden Betriebsverpachtungen und dauernden Verpachtungen ist nicht gerechtfertigt. Die Möglichkeit der Wiederaufnahme ändert nichts daran, daß der Verpächter vom Zeitpunkt der Verpachtung an keinen Gewerbebetrieb mehr unterhält.¹⁾

3. DIE REALISIERUNG DER STILLEN RÜCKLAGEN

a) Der Begriff der stillen Rücklagen

Eine der wichtigsten Fragen bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs ist, wie die in den einzelnen Wirtschaftsgütern steckenden stillen Rücklagen²⁾ zu versteuern sind.

Der Wertansatz eines Wirtschaftsgutes enthält eine stille Rücklage, wenn ein Besitzposten zu niedrig oder wenn ein Schuldposten zu hoch bewertet worden ist.

In der Regel wird die stille Rücklage mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen realisiert. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Wirtschaftsgutes im Zeitpunkt des Ausscheidens und dem Erlös, der anlässlich des Ausscheidens erzielt wird, erhöht den zu versteuernden Gewinn.

Beträgt beispielsweise der Buchwert einer Maschine im Zeitpunkt der Veräußerung 10.000,- DM, und wird die Maschine zum Preis von 20.000,- DM veräußert, so wird eine stille Rücklage von 10.000,- DM realisiert.

b) Die inhaltliche Bedeutung des Realisationsprinzips

Sieht man in der Verpachtung eine Aufgabe des Gewerbebetriebs, so ist der Verpächter gezwungen, zumindest alle Wirtschaftsgüter, die zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehören,³⁾ in sein Privatvermögen zu überführen. So-

1) Für die steuerliche Beurteilung darf grundsätzlich nur auf die tatsächlichen Verhältnisse im gesetzlich vorgeschriebenen Bemessungszeitpunkt abgestellt werden. Bloße "Erwartungen" müssen unberücksichtigt bleiben.

2) Die Terminologie ist nicht einheitlich. Teilweise wird von stillen Rücklagen, teilweise von stillen Reserven gesprochen. Inhaltlich unterscheiden sich die beiden Begriffe jedoch nicht.

3) Vgl. hierzu Littmann in DStZ 1964, S. 209.

weit diese Wirtschaftsgüter nicht an den Pächter veräußert werden, müssen sie daher mit ihrem gemeinen Wert angesetzt werden (§ 16 Abs. III EStG). Der Verpächter hat also in jedem Fall die stillen Rücklagen, die in diesen Wirtschaftsgütern angesammelt sind, zu versteuern.

Hiergegen ist eingewendet worden, eine Versteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung verstoße gegen den Grundsatz, daß nicht realisierte Gewinne nicht versteuert werden dürfen.¹⁾

Dieses Argument war für die einkommensteuerliche Beurteilung des Vorgangs der Betriebsverpachtung stets von zentraler Bedeutung. In fast allen Entscheidungen und Abhandlungen,²⁾ die zu diesem Thema veröffentlicht wurden, spielt das "Realisationsprinzip" eine entscheidende Rolle. Allerdings wird die Forderung, nur realisierte Gewinne zu besteuern, in diesem Zusammenhang an keiner Stelle eingehender untersucht.³⁾

Unter dem Begriff der "Realisation" versteht man ganz allgemein jede Einnahme eines Wertes in realer Form. Ein Gewinn ist daher immer dann realisiert, wenn ein bereits vorhandener Mehrwert in eine körperliche Einnahme umgewandelt wird. Das Realisationsprinzip wird somit entscheidend durch das Merkmal der "Umwandlung" bestimmt. Schon rein begrifflich kann deshalb nur dann von der Realisation eines Gewinnes gesprochen werden, wenn der in einem bestimmten Vermögensgegenstand angewachsene Mehrwert in einem anderen Vermögensgegenstand zum Ausdruck kommt. Am einfachsten und klarsten zeigt sich das, wenn dem Steuerpflichtigen für einen Vermögensgegenstand eine bestimmte Summe Geld zufließt. Der Gewinn, der in dem betreffenden Wirtschaftsgut angesammelt ist, wandelt sich in eine körperliche Einnahme um.

So verstanden, verstößt die Versteuerung der stillen Rücklagen bei Pachtbeginn gegen das für die Gewinnbesteuerung geltende Realisationsprinzip. Die verpachteten Wirtschaftsgüter bleiben weiterhin im Vermögen des Steuerpflichtigen. Schon aus diesem Grund kann sich der in Höhe der stillen Rücklagen angesammelte Mehrwert nicht in eine körperliche Einnahme umwandeln.

1) Vgl. RFH VI A 2239/30 vom 9.12.31, in RStB1 1932, S. 625.

2) Vgl. beispielsweise aus der Rechtsprechung: RFH VI A 1978/31 vom 26.11.31, in RStB1 1932, S. 624; RFH VI A 639/33 vom 24.7.35 in RStB1 1935, S. 1467; RFH VI A 81/40 vom 13.11.1940 in RStB1 1940, S. 1066; BFH VI 3/60 S vom 9.12.60, in BStB1 1961, III, S. 155.

3) Das Realisationsproblem wird ausführlich von Fasselt, a. a. O., S. 94-100 behandelt.

c) Die Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen im Verhältnis zum Realisationsprinzip

Diese Feststellung zwingt zu der Rückbesinnung, mit welchem Argument eine Versteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung begründet wurde. Hierbei zeigt es sich, daß der Verstoß gegen das Realisationsprinzip unmittelbar aus dem Gesetz gefolgert wurde. Nach § 16 Abs. III Satz 3 EStG sind die nicht veraußerten Wirtschaftsgüter bei einer Aufgabe des Gewerbebetriebs mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen.

An anderer Stelle wurde bereits ausführlich dargelegt, daß § 16 Abs. III EStG eine der Bestimmungen darstellt, die die Grenzlinie zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen bilden.¹⁾ Der Steuerpflichtige kann sein Betriebsvermögen nur durch Verwirklichung des Aufgabetatbestandes geschlossen in sein Privatvermögen überführen.

Damit zeigt sich der Kern der Problematik. Zwei Strukturprinzipien des geltenden Einkommensteuerrechts stehen sich gegenüber. Das Einkommensteuergesetz beruht einerseits auf einer Trennung von Geschäftsvermögen und Privatvermögen, andererseits gilt der Grundsatz, nur realisierte Gewinne zu besteuern.

Besteht man auf einer unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen, so ist man grundsätzlich gezwungen, die in dem Betriebsvermögen angesammelten Mehrwerte anlässlich der Überführung in das Privatvermögen zu besteuern, obwohl durch den bloßen Übergang eines Wirtschaftsgutes vom einen in den anderen Vermögenskomplex de facto nichts realisiert wird.

Gibt man dagegen dem Realisationsprinzip den Vorrang, dann darf die Überführung von Betriebsvermögen in Privatvermögen zu keinem steuerbaren Gewinn führen, da die betreffenden Wirtschaftsgüter im Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen bleiben. Welche Konsequenzen sich hieraus im einzelnen ergeben, wird noch zu untersuchen sein.

Eine Verschmelzung beider Grundsätze ist nicht möglich. Entweder führt man die Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen auf Kosten des Realisationsprinzips konsequent durch, oder man entscheidet sich zugunsten des Realisationsprinzips und verzichtet insoweit auf eine Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen.

Der Gesetzgeber hat sich in § 16 Abs. III EStG für den ersten Weg entschieden. Überführt der Steuerpflichtige sein Betriebsvermögen in sein Privatvermögen, so muß er die in dem Betriebsvermögen angesammelten Mehrwerte versteuern, auch

1) Vgl. oben S. 24.

wenn ein entsprechender Gewinn nicht "realisiert" ist. Die gesetzliche Regelung durchbricht damit bewußt den Grundsatz, nur realisierte Gewinne zu besteuern.¹⁾

Der ständige Hinweis in Rechtsprechung und Schrifttum, daß der Verpächter schon deshalb nicht zur Versteuerung der stillen Rücklagen bei Pachtbeginn verpflichtet sei, weil andernfalls das Realisationsprinzip verletzt würde, vermag daher in dieser allgemeinen Form nicht zu überzeugen. Das Realisationsprinzip wird nur deshalb durchbrochen, weil der Gesetzgeber in § 16 Abs. III EStG eine entsprechende Ausnahmeregel geschaffen hat. An diese Wertung des Gesetzgebers ist jede Gesetzesinterpretation gebunden. Die Entscheidung des Gesetzgebers für eine konsequente Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen kann nicht einfach mit dem Hinweis auf das entstehende Prinzip aufgehoben werden.

Es ist jedoch zuzugeben, daß das Realisationsprinzip im Falle der Betriebsverpachtung in besonders schwerwiegender Weise verletzt wird. Der im Zeitpunkt der Verpachtung ermittelte buchtechnische Mehrwert hat hier überhaupt keinen geldwerten Zufluß zur Folge. Der Gedanke, daß eine konsequente Durchführung des Gesetzes Betriebsverpachtungen wirtschaftlich erschweren würde, kann daher nicht einfach unter Berufung auf die Gesetzessystematik übergangen werden.

d) Die Entwicklung der Rechtsprechung

Der Reichsfinanzhof versuchte einen Kompromiß zwischen den beiden Grundsätzen mit seiner Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs zu finden. Mit Hilfe dieser Fiktion dehnte er den Begriff des Betriebsvermögens soweit aus, wie es erforderlich war, um dem Steuerpflichtigen eine Versteuerung der stillen Rücklagen zu ersparen. Die Bedenken, die gegen diese Fiktion bestehen und auf die im Schrifttum immer wieder hingewiesen wurde, sind bereits an anderer Stelle ausführlich erläutert worden.²⁾ Die grundsätzliche Entscheidung des Reichsfinanzhofs zu Gunsten des Steuerpflichtigen wurde jedoch trotz alledem vom Bundesfinanzhof im Rahmen der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs übernommen.³⁾

In späteren Urteilen⁴⁾ versuchte der Bundesfinanzhof dann aber mit seiner Theorie vom "eingeschränkten" Wahlrecht des Verpächters zu einer gesetzestreuerten Lösung zu kommen.⁵⁾ Der Entscheidung des Gesetzgebers zugunsten einer konse-

1) Vgl. Fasselt, a. a. O., S. 85.

2) Vgl. oben S. 15.

3) Vgl. die Darstellung der Rechtsprechung auf S. 15.

4) Vgl. BFH I 53/56 U vom 2.4.57, in BStBl 1957, III, S. 273.

5) Vgl. die Darstellung der Theorie auf S. 17.

quenten Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen wurde grundsätzlich gefolgt. Trotz fehlender Realisation war der Verpächter verpflichtet, den "Aufgabegewinn" festzuhalten. Die daraus entstehende wirtschaftliche Belastung wurde jedoch dadurch vermieden, daß mit der steuerlichen Erfassung dieses Mehrbetrages bis zur Realisation gewartet werden sollte.¹⁾ Einerseits wurde so der im Betriebsvermögen angesammelte Mehrwert im Zeitpunkt der Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen festgehalten, andererseits wurde das Realisationsprinzip durch die zeitliche Verschiebung der Erfassung berücksichtigt.

Eine eingehende Untersuchung im Schrifttum zeigte jedoch schon bald die Lückenhaftigkeit dieser Entscheidung. Es wurde insbesondere eingewendet, die nachträgliche Heranziehung der bei Pachtbeginn rechnerisch vorhandenen stillen Rücklagen sei praktisch nicht durchführbar. Mangels einer hierfür gesetzlich vorgesehenen Verfahrensart gäbe es keine rechtskräftige Feststellung über die Höhe dieser stillen Rücklagen.²⁾

Nicht zuletzt diese Bedenken waren es, die den Bundestanzhof schließlich dazu bewogen, die Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs überhaupt aufzugeben und einen ganz neuen Weg zu suchen. Das in der Entscheidung des Großen Senats vom 13. 11. 1963³⁾ zusammengefaßte Ergebnis ist bekannt und wurde bereits weiter vorne kritisch untersucht.⁴⁾ Soweit der Pächter von dem ihm zugewilligten Wahlrecht keinen Gebrauch macht, wird das Betriebsvermögen als fortbestehend behandelt. In diesem Fall stimmt der Bundesfinanzhof also mit denjenigen Vertretern des Schrifttums überein, die in der Verpachtung eine Fortführung des Gewerbebetriebs sehen.⁵⁾ Die an Hand objektiver Kriterien bestimmbare Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen wird damit insoweit zugunsten des Realisationsprinzips fallen gelassen. Während der Reichsfinanzhof den Betriebsbereich durch die Fiktion des "Ruhens" ausdehnte, erzielt der Bundesfinanzhof dasselbe Ergebnis durch die Fiktion des "fortgeführten" Gewerbebetriebs.⁶⁾

-
- 1) Dies natürlich nur unter der Voraussetzung, daß der Verpächter sich nicht schon vorher zu einer Versteuerung der stillen Rücklagen entschlossen hatte.
 - 2) So insbesondere Vangerow in StW 1958, Sp. 177 (179); Kaatz in FR 1958, S. 255.
 - 3) BFH Gr S 1/63 vom 13. 11. 63, in BStBl 1964 III S. 124.
 - 4) Vgl. oben S. 19.
 - 5) So zum Beispiel Vogel in BB 52, 224 (225); Knoppe, a. a. O., S. 44.
 - 6) Vgl. die Kritik oben auf S. 20.

e) Vermeidung des wirtschaftlich unbefriedigenden Ergebnisses durch Billigkeitsmaßnahmen

Schon dieser kurze Überblick zeigt, daß die Rechtsprechung sich in ihrem Bemühen, ein für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich tragbares Ergebnis zu erreichen, stets von der gesetzlichen Systematik entfernt hat. Bevor aber eine Durchbrechung der Gesetzssystematik in Erwägung gezogen werden kann, muß geprüft werden, ob es nicht im Rahmen der gesetzlichen Regelung Vorschriften gibt, die zu einem wirtschaftlich tragbaren Ergebnis führen. Gedacht sei hierbei in erster Linie an gesetzlich vorgesehene Vergünstigungen und Billigkeitsmaßnahmen.

Im Schrifttum finden sich in diesem Zusammenhang noch keine Untersuchungen. Es wurde lediglich verschiedentlich darauf hingewiesen, der Reichsfinanzhof habe mit seiner Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs "eine Art Stundungseffekt" erzielen wollen.¹⁾

☞ Vergünstigungsvorschriften im Einkommensteuerrecht

Zunächst ist das Einkommensteuerrecht daraufhin zu untersuchen, ob es Vorschriften enthält, mit deren Hilfe die wirtschaftliche Belastung des Verpächters vermieden werden kann, die bei einer Versteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung eintreten würde.

Nach § 16 Abs. IV EStG tritt die Steuerpflicht nur ein, soweit der Veräußerungsgewinn bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs 20.000.- DM übersteigt. Die Vorschrift ist entsprechend anzuwenden, wenn ein Gewerbebetrieb nach § 16 Abs. III EStG in das Privatvermögen überführt wird.

Bei diesem Betrag handelt es sich jetzt wieder um einen echten Freibetrag.²⁾ Die Vergünstigung, die § 16 Abs. IV EStG mit sich bringt, ist jedoch nicht dergestalt, daß dadurch die wirtschaftliche Belastung des Verpächters vermieden würde.

Als tarifliche Begünstigungsvorschrift könnte sich jedoch § 34 EStG auswirken. Der Bestimmung liegt der Gedanke zu Grunde, daß es unbillig wäre, die während eines langen Zeitraums angesammelten und nun in einem Steuerabschnitt zutage

1) Vgl. beispielsweise Vangerow in Stuw 1958, Sp. 177 (179).

2) Dies jedoch erst seit dem Steueränderungsgesetz 1965. Vorher wurde dem Steuerpflichtigen lediglich eine Freigrenze von 10.000.- DM zugebilligt, bei deren Überschreiten die Vergünstigung ganz entfiel. Die heutige Regelung fand sich im Prinzip bereits in § 32 EStG von 1925.

tretenden Gewinne nach dem Tarif zu besteuern. ¹⁾ Dem Steuerpflichtigen wird daher auf Antrag ²⁾ die Anwendung eines besonderen Steuersatzes für außerordentliche Einkünfte gewährt. Nach dem Steueränderungsgesetz von 1965 beträgt der ermäßigte Steuersatz grundsätzlich die Hälfte des Durchschnitts-Steuersatzes. ³⁾

Obwohl § 34 EStG damit auch eine Vergünstigung für die Fälle enthält, in denen Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wird, können auf diesem Weg doch nicht alle wirtschaftlichen Schwierigkeiten überbrückt werden, die eine Versteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung mit sich bringt. Eine solche Aufgabe entspricht auch gar nicht der oben umschriebenen Zwecksetzung der Bestimmung. § 34 EStG will bei sogenannten "Einkommensballungen" die Steuerlast für den Steuerpflichtigen mindern, ganz gleich ob es sich um die Versteuerung eines "Veräußerungsgewinns" oder eines "Aufgabegewinns" handelt. Die Besonderheit, daß bei einer Überführung des Betriebsvermögens in das Privatvermögen im Wege der Betriebsverpachtung ein entsprechender Gewinn nur rechnerisch ermittelt wird, bleibt dabei unberücksichtigt.

B) Billigkeitsregelungen in der Abgabenordnung

Da die Vergünstigungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes der wirtschaftlichen Belastung des Verpächters somit nicht genügend Rechnung tragen, könnten lediglich noch die allgemeinen Billigkeitsregelungen der Abgabenordnung an diesem Ergebnis etwas ändern. In Betracht kommen hierbei eine Stundung (§ 127 AO) oder ein Erlaß (§ 131 AO) der Steuerforderung.

aa) Stundung (§ 127 AO)

Die Stundung bewirkt, daß die Fälligkeit einer Steuerschuld hinausgeschoben wird.

Auf den ersten Blick könnte man glauben, mit Hilfe des Rechtsinstituts der Stundung zu einer befriedigenden Lösung zu gelangen. Der im Zeitpunkt der Verpachtung ermittelte Mehrwert müßte eben so lange gestundet werden, bis das verpachtete Vermögen im Wege der Veräußerung endgültig aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausscheidet. Der Verpächter könnte dann mit dem ihm zufließenden Veräußerungserlös die gestundete Steuerschuld begleichen. Das Ergebnis entspräche

1) Vgl. Kapp-Brockhoff, a. a. O., S. 25.

2) Vgl. dazu im einzelnen Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher zu § 34 Anm. 2.

3) Damit hat der Gesetzgeber die rechtsstaatlich bedenkliche Regelung in Abschnitt 198 EStR durch eine zwingende gesetzliche Vorschrift ersetzt.

ungefähr dem, was der Bundesfinanzhof zunächst mit seinem "eingeschränkten" Wahlrecht bezweckte, ohne daß jedoch die Grenze zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen berührt oder verschoben würde.

Es ist jedoch zu bedenken, daß die Stundung der Steuerforderung als Billigkeitsmaßnahme im Ermessen der Steuerbehörde steht. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich keinen Rechtsanspruch auf Stundung. Wenn die Entscheidung des Finanzamtes auch auf fehlerhafte Ermessensausübung nachgeprüft werden kann, so kommen hierbei doch nur die Fälle des Ermessensmißbrauchs oder der Ermessensüberschreitung in Frage. Solange sich ein den Stundungsantrag ablehnender Bescheid im Rahmen des Ermessensspielraums hält, ist eine andere Entscheidung gerichtlich nicht erzwingbar. Schon aus diesem Grund bietet § 127 AO dem Steuerpflichtigen nur einen sehr ungewissen Schutz.

Darüberhinaus ist dem Steuerpflichtigen mit einer Stundung der Steuerforderung dann nicht geholfen, wenn er sich während der Pachtdauer entschließt, den Betrieb wieder selbst zu übernehmen. Eine Realisation im Sinn eines geldwerten Zuflusses aus dem die Steuerschuld beglichen werden könnte, erfolgt hier nicht. Da die Stundung jedoch lediglich bewirkt, daß die Fälligkeit der Steuerschuld hinausgeschoben wird, muß der Verpächter den "Aufgabegewinn" auf jeden Fall versteuern.

Eine Stundung wäre deshalb nur sinnvoll, wenn die Steuerschuld mit Hilfe anderer Verfahrensvorschriften insoweit wieder aufgehoben werden könnte, als feststeht, daß ein Veräußerungserlös nicht erzielt wird.

Verfahrensvorschriften, die eine solche nachträgliche Änderung rechtfertigen könnten, sind jedoch nicht ersichtlich.

Die Möglichkeit einer Berichtigung im Sinn des § 92 Abs. III AO kommt schon deshalb nicht in Frage, weil ein äußerlich unrichtiger Steuerbescheid nicht vorliegt. Auch eine Erneuerung des abgeschlossenen Verfahrens nach § 222 AO ist nicht möglich.¹⁾ Die nachträgliche Wiederaufnahme des Betriebs durch den Verpächter ändert nichts daran, daß seine Steuerpflicht im Zeitpunkt der Verpachtung zutreffend ermittelt wurde.

Diese Schwierigkeiten können auch nicht dadurch umgangen werden, daß der Verpächter im Zeitpunkt der Verpachtung nur "vorläufig" veranlagt wird (§ 100 Abs. I und Abs. II AO).

Zunächst einmal ist auch die "vorläufige Veranlagung" nicht zwingend vorgeschrieben. Ob die Veranlagung nur vorläufig durchgeführt wird, liegt im Ermes-

1) Weder werden "neue Tatsachen" bekannt (§ 222 Abs. I Ziff. 2 AO) noch wird ein "Fehler" aufgedeckt (§ 222 Abs. I Ziff. 4 AO).

sen des Finanzamtes. ¹⁾

Darüberhinaus ist es zweifelhaft, ob § 100 AO bei einer Veranlagung im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung überhaupt anwendbar ist. Der Wortlaut des § 100 Abs. II AO ist außerordentlich weit gefaßt. Soweit der Steuerpflichtige der Betriebsprüfung unterliegt, ²⁾ wird die vorläufige Veranlagung ohne weitere Voraussetzungen für zulässig erklärt. Diese sehr weitgehende Ermächtigung muß von der rechtspolitischen Zwecksetzung der Vorschrift her näher interpretiert werden.

Der Beweggrund für die Schaffung des § 100 Abs. II AO war, daß bei Betriebsprüfungen häufig Fehler aufgedeckt oder Zweifel beseitigt wurden, eine Berichtigung aber mangels der Voraussetzungen des § 222 AO nicht mehr möglich war. ³⁾ Durch die Zulassung der vorläufigen Veranlagung wurde deshalb in solchen Fällen die Möglichkeit geschaffen, die durch die Betriebsprüfung aufgedeckten Fehler ohne weiteres zu berichtigen. Diese Feststellung zeigt, daß die vorläufige Veranlagung nach § 100 Abs. II AO entsprechend ihrer Zwecksetzung ganz auf die Betriebsprüfung ausgerichtet ist. ⁴⁾ Eine vorläufige Veranlagung muß daher grundsätzlich davon abhängig gemacht werden, daß Zweifelsfragen möglich sind, die durch eine Betriebsprüfung geklärt werden können.

Aber selbst wenn man darüberhinausgehend eine vorläufige Veranlagung auch für zulässig hält, soweit die Klärung einer Rechtsfrage durch die Rechtsprechung abgewartet werden soll, ⁵⁾ ist das Bestehen einer "Ungewißheit" der Behörde Voraussetzung. Während es sich in dem einen Fall um tatsächliche Ungewißheit handelt, sind es hier Zweifel rechtlicher Art.

Eine solche "Ungewißheit" besteht bei der Veranlagung des Verpächters im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung nicht. Insbesondere berührt die Ungewißheit, ob der Verpächter seinen Betrieb möglicherweise selbst wieder übernimmt, die rechtliche Beurteilung des Verpachtungsvorgangs überhaupt nicht.

Eine vorläufige Veranlagung nach § 100 AO im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung ist somit nicht gerechtfertigt.

1) Vgl. v. Wallis in FR 1951, S. 212 (213).

2) Vgl. §§ 162 Abs. IX und X, 193 AO.

3) Vgl. v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler zu § 100 AO Anm. 6.

4) Vgl. BFH IV 120/50 vom 11.12.50, in BStBl 1951 III S. 25; BFH II 23/50 vom 5.12.50, in BStBl 1951 III S. 18, wonach § 100 Abs. II AO seinem Sinn nach voraussetzt, daß die Betriebsprüfung noch aussteht.

5) So RFH III 321/38 vom 4.4.40, in RStBl 40, S. 789.

bb) Erlaß (§ 131 AO)

Es bleibt zu untersuchen, ob ein Steuererlaß nach § 131 AO in Frage kommt.

Unter einem Erlaß, als der umfassendsten Billigkeitsmaßnahme überhaupt, ¹⁾ ist der Verzicht des Steuergläubigers auf einen konkreten, der Höhe nach bestimmten Steueranspruch zu verstehen.

Wie bereits ausgeführt, ²⁾ würde das Interesse an einer wirtschaftlich gerechten Besteuerung des Verpachtungsvorgangs am besten dadurch gewahrt, wenn man sich zu einer Stundung der anfallenden Steuern bis zur Realisation des "Aufgabegewinns" entschließen könnte. Es wurde aber gleichzeitig darauf hingewiesen, daß in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige den Betrieb selbst wieder übernimmt, auch eine Stundung zu keinem befriedigenden Ergebnis führt. Bei einem solchen Sachverhalt könnte man jedoch an eine Koppelung von Stundung und Erlaß denken. Die Voraussetzungen eines Erlasses müßten dann durch die Tatsache erfüllt sein, daß eine Realisation im Sinn eines geldmäßigen Güterzugangs zu keinem Zeitpunkt mehr erfolgen kann.

Die Voraussetzungen, die einen Erlaß rechtfertigen können, ³⁾ sind jeweils im Einzelfall sorgfältig zu prüfen. Dabei fordert gerade das dem § 131 AO in einem besonderen Maße zugrunde liegende Prinzip von der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung eine Beschränkung der Erlaßvorschriften auf echte Ausnahmetatbestände, in denen die Einziehung der gesetzmäßig geschuldeten Steuer für den betreffenden Steuerpflichtigen unbillig wäre. ⁴⁾ Darüberhinaus hat der Steuerpflichtige nur einen Anspruch auf eine Ermessensentscheidung der Behörde.

Ausschlaggebend ist jedoch ein grundsätzliches Argument, das in gleicher Weise für Stundung und Erlaß gilt. Diese allgemeinen Billigkeitsvorschriften haben nicht die Funktion, eine Korrektur des Gesetzgebers zu ermöglichen. Ihre Zweckbestimmung liegt allein in der Abschwächung subjektiver Härten. Es ist der Verwaltung nicht gestattet, aus Billigkeitsüberlegungen durch Setzung von Ergänzungsrecht mit Hilfe des § 131 AO das Gesetz selbst zu berichtigen. ⁵⁾ Ein solches Vorgehen würde letztlich gegen das verfassungsrechtlich garantierte Gewaltenteilungsprinzip verstoßen.

1) Vgl. Huhn in RWP-Blattei 14 D - AO I 4 Systematische Darstellung.

2) Vgl. oben S. 46.

3) Ein Erlaß kann entweder auf Grund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen oder wegen Unbilligkeit in der Sache gewährt werden.

4) Vgl. Bühler-Strickrodt, a. a. O., S. 233.

5) Vgl. Felix in BB 1958, S. 329 (330) und FR 1957, S. 330.

Dies gilt auch insoweit, als die Richtlinienkompetenz nach § 131 Abs. II AO in Frage steht. Die Selbstbindung der Verwaltung durch Richtlinien kann sich nur an der Ausgestaltung des Einzelfalls orientieren, und darf nicht dazu führen, daß gesetzliche Vorschriften inhaltlich abgeändert werden.

Es soll nicht verkannt werden, daß die gesetzliche Regelung des § 16 Abs. III EStG, wie die des § 16 EStG überhaupt, den Betroffenen empfindlich belastet. Da der Gesetzgeber diese Belastung jedoch in seine gesetzgeberische Absicht eingeschlossen hat, ist es nicht möglich, mit Hilfe von Billigkeitsregelungen für ganze Sachverhaltsgruppen die gesetzliche Härte zu beseitigen. Auch in der Rechtsprechung ist stets zum Ausdruck gekommen, daß die allgemeinen Billigkeitsregelungen nicht zu einer "Aushöhlung" des Steuerrechts führen dürfen.¹⁾

Eine Versteuerung des "Aufgabegewinns" im Zeitpunkt der Betriebsverpachtung kann daher regelmäßig weder im Wege der Auslegung durch die Rechtsprechung noch mit Hilfe allgemeiner Billigkeitsgrundsätze durch die Finanzverwaltung verhindert werden.

f) Vermeidung des wirtschaftlich unbefriedigenden Ergebnisses durch gesetzliche Neuregelung

Was bleibt, ist der Ruf nach dem Gesetzgeber, der lege ferenda eine wirtschaftlich tragbare Lösung zu schaffen.

Die Aufforderung an den Gesetzgeber, im Wege der gesetzlichen Neuregelung ein Problem zu lösen, muß als letztes Mittel angesehen werden, einen unerwünschten tatsächlichen Zustand zu beseitigen. Der Ruf nach dem Gesetzgeber darf nicht als "Patentlösung" betrachtet werden. Ob eine gesetzliche Regelung wirklich erforderlich ist, kann nur unter Berücksichtigung der ganzen Tragweite einer solchen Neuordnung entschieden werden.

An anderer Stelle wurden die Gründe, die zur Schaffung des § 16 Abs. III EStG führten, bereits dargelegt.²⁾ Mit dieser Ausnahmebestimmung wurde das Realisationsprinzip zugunsten einer konsequenten Trennung von Betriebs- und Privatvermögen bewußt verletzt. Man muß sich von vornherein darüber klar sein, daß eine gesetzliche Neuregelung in diese Systematik eingreifen würde. Eine stärkere Berücksichtigung des Realisationsprinzips kann nur auf Kosten der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen erfolgen.

1) BFH VI 187/57 U vom 30.8.57, in BStBl 57 III S. 409.

2) Vgl. oben S. 41.

⌘ Aufhebung der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen

Zunächst einmal könnte man die bei der Betriebsverpachtung auftauchende Problematik zum Anlaß dafür nehmen, die Bestimmung des § 16 Abs. III EStG überhaupt zu streichen. In diesem Fall würden die im Betriebsvermögen angesammelten stillen Rücklagen anläßlich der Überführung der betreffenden Vermögensgegenstände in das Privatvermögen nicht erfaßt. Dem Realisationsprinzip wäre damit voll Rechnung getragen.

Solange man jedoch von einer unterschiedlichen Behandlung von Betriebs- und Privatvermögen ausgeht, würde durch die Streichung des § 16 Abs. III EStG eine Lücke im Gesetz entstehen. Im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) beeinflussen die Wertveränderungen der Betriebsvermögensgegenstände den zu versteuernden Gewinn. Soweit Vermögensgegenstände zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören, sind die Wertveränderungen der Gegenstände, aus denen der Steuerpflichtige seine zu versteuernden Einkünfte erzielt, grundsätzlich unbeachtlich. Die während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen eingetretenen Wertänderungen können deshalb nach der Überführung in das Privatvermögen nicht mehr erfaßt werden. Eine Streichung des § 16 Abs. III EStG hätte somit zur Folge, daß eine Lücke im System der steuerlichen Behandlung betrieblicher Wertveränderungen entstehen würde.

Dieses unbefriedigende Ergebnis könnte nur dadurch vermieden werden, daß die unterschiedliche Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen aufgegeben wird. Soweit Wertveränderungen sich auch dann auswirken, wenn die betreffenden Gegenstände zum Privatvermögen gehören, erübrigt sich in der Tat die Besteuerung eines fiktiven Aufgabegewinns im Zeitpunkt der Überführung von der einen in die andere Vermögensmasse.

Das System des geltenden Einkommensteuerrechts geht jedoch von der getrennten Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen aus. Diese Unterscheidung kann auch nicht als willkürlich bezeichnet werden.

Zunächst einmal spricht ein rein praktisches Moment für die unterschiedliche Behandlung dieser beiden Vermögenskomplexe. Wertveränderungen des Betriebsvermögens lassen sich in der Regel leicht an Hand der Buchhaltung des Steuerpflichtigen feststellen, während Wertverschiebungen im privaten Bereich auch einer sorgfältigen Veranlagung in vielen Fällen entgehen würden.

Darüberhinaus scheint diese Unterscheidung auch materiell gerechtfertigt, obwohl es dem natürlichen Gerechtigkeitsgefühl des Steuerpflichtigen kaum entsprechen dürfte, daß private und betriebliche Gewinne verschieden behandelt werden. Das Betriebsvermögen umfaßt nur solche Gegenstände, die der Ein-

kommenserzielung dienen. Wertveränderungen dieser "Betriebsmittel" sind deshalb bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen. Das Privatvermögen setzt sich dagegen in der Regel aus Gegenständen zusammen, die der Einkommensverwendung dienen. Entwertungen dieser Gebrauchsgegenstände können naturgemäß nicht berücksichtigt werden.

Auch bezüglich der abzugsfähigen Ausgaben muß notwendigerweise ein Unterschied zwischen Betriebseinkommen und Privateinkommen bestehen. Im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb genügt es, wenn Ausgaben betriebsbedingt sind (§ 4 Abs. IV EStG). Dem Privatmann fehlt ein "Betrieb", welcher weitere Ausgaben erfordert, als nur die, die für bestimmte Einnahmen gemacht werden. Es können daher nur solche Ausgaben abzugsfähig sein, die "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen" (§ 9 EStG) aufgewendet werden.

Wenn die Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen im Rahmen dieser Arbeit auch nur kurz gestreift werden können, so zeigt schon dieser Einblick, daß diese Unterscheidung durchaus ihre sachliche Berechtigung hat.

Grundsätzlich scheint eine Aufhebung der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen auch den Rahmen einer vertretbaren Zweck-Mittel-Relation zu sprengen. Eine solche Forderung würde zu einer völligen Neuorientierung des geltenden Einkommensteuerrechts führen, und könnte nur dadurch erreicht werden, daß die Begriffsbestimmung des Einkommens entsprechend geändert würde. Ein so tiefgreifender und folgeschwerer Eingriff ist durch den Zweck nicht gerechtfertigt, für eine bestimmte Sachverhaltsgruppe eine wirtschaftlich gerechtere Besteuerung zu erzielen.

Kann somit eine Aufhebung der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen nicht in Erwägung gezogen werden, so kommt auch eine völlige Beseitigung des § 16 Abs. III EStG nicht in Frage.

B) Schaffung einer Ausnahmeregel für die Fälle der Betriebsverpachtung

Man könnte jedoch daran denken, für die Fälle der Betriebsverpachtung eine Ausnahmeregelung von der Vorschrift des § 16 Abs. III EStG zu schaffen. Ein Anhaltspunkt hierfür könnte sich aus dem Einkommensteuergesetz selbst ergeben. Gedacht sei dabei in erster Linie an § 17 Abs. I EStG.¹⁾

- 1) Vgl. auch den durch StÄndG 1958 gestrichenen § 17a EStG. Nach dieser Vorschrift sollte der Gewinn aus der Veräußerung von Bodenschätzen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, steuerlich erfaßt werden. § 17a EStG stellte damit eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, daß Vermögensänderungen in der privaten Sphäre nicht der Besteuerung unterliegen.

Nach dieser Bestimmung wird die wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Betriebsvermögen behandelt. Durch § 17 EStG wird somit der Begriff der gewerblichen Einkünfte im Wege einer gesetzlichen Fiktion sachlich erweitert. ¹⁾ Hinsichtlich des Veräußerungsgewinns wird fingiert, daß die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden wesentlichen Beteiligungen Betriebsvermögen darstellen. ²⁾ Mit Hilfe dieser Fiktion kann der Gewinn aus der Veräußerung der wesentlichen Beteiligung nach § 15 EStG erfaßt werden.

§ 17 EStG hatte im wesentlichen den Zweck, ³⁾ daß bei einer Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die neuen Anteilsrechte, die den Gegenwert für die erbrachten Sacheinlagen darstellen, nicht in das Privatvermögen überführt werden müssen. Da die stillen Rücklagen gewöhnlich nicht im Zeitpunkt der Umwandlung realisiert werden, sondern erst dann, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligungen an der juristischen Person veräußert, sollte auch nur dieser Zeitpunkt für die Gewinnrealisierung maßgebend sein. ⁴⁾

So betrachtet, durchbricht § 17 EStG den Grundsatz, daß alle Wertveränderungen von Gegenständen des Betriebsvermögens spätestens bei einer Überführung in das Privatvermögen steuerlich zu erfassen sind. Diese Konsequenz, die sich aus der unterschiedlichen Behandlung von Betriebsvermögen und Privatvermögen ergibt, wird zugunsten des Realisationsprinzips vermieden. ⁵⁾

Hinsichtlich der Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine juristische Person sind diese Überlegungen allerdings insoweit nicht mehr zutreffend, als dieser Vorgang von der Rechtsprechung als Fortsetzung des

1) Vgl. Blümich-Falk-Steinbring zu § 17 Anm. 1b.

2) Es ist allgemein anerkannt, daß unter § 17 EStG nur die wesentlichen Beteiligungen fallen, die zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehören. Ist eine wesentliche Beteiligung dem Betriebsvermögen zuzurechnen, so gelten die allgemeinen Vorschriften der §§ 4, 5 EStG. Vgl. hierzu Blümich-Falk-Steinbring zu § 17 EStG Anm. 1; Herrmann-Heuer zu § 17 EStG Anm. 3.

3) So ausführlich Strutz zu § 30 EStG Anm. 2.

4) Auf die weitere Zwecksetzung des § 17 EStG soll in diesem Zusammenhang nicht eingegangen werden.

5) Zu der verfassungsrechtlich umstrittenen Stellung des § 17 EStG vgl. Barth in FR 1962, S. 226 und StuW 1963, Spalte 13.

Betriebs behandelt wird.¹⁾ Die Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft wird damit unmittelbar nach § 16 EStG beurteilt.

Auch hier soll jedoch mit der Annahme, der Betrieb werde fortgeführt, nichts anderes erreicht werden, als dem Steuerpflichtigen die Versteuerung der stillen Rücklagen zu stunden.²⁾ Inwieweit diese Rechtsprechung, gegen die im Schrifttum schwerwiegende Bedenken geltend gemacht werden,³⁾ berechtigt ist, kann im Rahmen dieser Arbeit nicht näher untersucht werden. Nach Ansicht von Heuer⁴⁾ handelt es sich dabei um einen der Betriebsverpachtung parallel gelagerten Fall, bei dem auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen in Frage steht.⁵⁾

Der Unterschied der zwischen § 17 EStG und der Rechtsprechung zur Umwandlung einerseits und der Betriebsverpachtung andererseits besteht, darf dabei jedoch nicht übersehen werden. Bei der Umwandlung handelt es sich um die Frage, wie die stillen Rücklagen zu behandeln sind, wenn Betriebsvermögensgegenstände aus dem Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen überhaupt ausscheiden.⁶⁾ Bei der Betriebsverpachtung sind die verpachteten Wirtschaftsgüter dagegen lediglich vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen zu überführen. Sie verbleiben damit im Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen.

Auch Vangerow⁷⁾ weist darauf hin, daß der Verpächter nach der Verpachtung unmittelbarer Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen bleibe. Der bei einer Umwandlung beteiligte Unternehmer habe dagegen keine Gegenstände seines früheren Betriebsvermögens mehr in Händen, sondern erhalte nur im Austausch erwor-

1) Vgl. RFH VI A 1559/32 vom 12.4.34, in RStBl 1934, S. 838; BFH IV 347/53 S vom 4.2.54, in BStBl 1954 III S. 112; BFH I 205/57 U vom 24.3.59, in BStBl 1959 III S. 289; BFH IV 27/59 U vom 28.7.60, in BStBl 1960 III S. 403.

2) So Herrmann-Heuer zu § 16 EStG Anm. 32 f.

3) Kritisch Heuer in Herrmann-Heuer zu § 16 EStG Anm. 32 f; Blümich-Falk-Steinbring zu § 16 EStG Anm. 5 b; Littmann zu § 16 TZ 47.

4) Heuer in Herrmann-Heuer zu § 16 EStG Anm. 32 f.

5) Für die Fälle der Betriebsaufspaltung wurde die Parallele zwischen Betriebsverpachtung und Umwandlung erstmals von Grieger aufgezeigt (vgl. Grieger in WM 61, S. 129 (135). Kritisch hierzu Böttcher-Beinert in DB 62, S. 1350 (1352).

6) Insoweit gleicht dieser Sachverhalt in seinen grundsätzlichen Voraussetzungen der gesetzlichen Neuregelung in § 6 b EStG.

7) Vangerow in StuW 1956, Sp. 157 (165).

bene Anteilsrechte an der neuen Gesellschaft. Bei der Verpachtung eines Gewerbebetriebs handele es sich um die Frage, wie die andersartige Nutzung derselben Wirtschaftsgüter steuerlich zu erfassen sei. Bei Umwandlungen der oben beschriebenen Art trete dagegen der Gesellschaftsanteil als ein wirtschaftlich selbständiges neues Objekt in Erscheinung, das seinerseits die Funktionen der früheren Betriebsvermögensgegenstände übernehme. Erst die Entwicklung und Veränderung des Gesellschaftsanteils ¹⁾ löse die etwaige spätere Versteuerung aus.

Durch eine gesetzliche Neuregelung wird die wirtschaftliche Belastung, die die Versteuerung der stillen Rücklagen für den Verpächter mit sich bringt, nur dann vermieden, wenn die Steuerpflicht nicht mehr an den Verpachtungsvorgang, sondern erst an einen nachfolgenden Veräußerungstatbestand geknüpft würde. Dieses Ziel könnte beispielsweise durch eine Ergänzung des § 16 Abs. III EStG erreicht werden, wonach die Betriebsverpachtung nicht als Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt. ²⁾ Auf Grund dieser gesetzlichen Fiktion wäre das verpachtete Vermögen weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln und die Verpachtung würde sich als Fortführung des Gewerbebetriebs darstellen (§ 15 EStG). ³⁾

Bedenken gegen eine Ausnahmenvorschrift

Gegen eine Gesetzesergänzung bestehen jedoch schwerwiegende Bedenken. Wie schon mehrfach betont, würde durch eine solche Neuregelung die Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen, die das geltende Einkommensteuerrecht in ganz entscheidendem Maße bestimmt, für einen ganzen Sachverhaltsbereich überspielt. Diese Systemwidrigkeit scheint nicht nur aus rechtstheoretischer Sicht unbefriedigend. Eine legale Möglichkeit, die mit der Überführung von Betriebsvermögen in Privatvermögen verbundene Besteuerung der stillen Rücklagen zu umgehen, reizt zum Mißbrauch.

Ihre eigentliche wirtschaftliche Bedeutung hätte eine solche Ausnahmeregelung nur für die Fälle, in denen ein verpachteter Betrieb nach kurzer Zeit veräußert oder vom Verpächter wieder in Eigenbewirtschaftung übernommen wird. Soweit

-
- 1) Gedacht sei hier beispielsweise an die Veräußerung des Anteils.
 - 2) Eine Neuregelung, die lediglich die Versteuerung der stillen Rücklagen hinausschiebt und im übrigen den Aufgabetatbestand unberührt läßt, kommt nicht in Frage. Vgl. hierzu S. 18.
 - 3) Eine Heranziehung des Verpächters zur Gewerbesteuer wäre damit nicht notwendigerweise verbunden, da die Fiktion auf das Einkommensteuerrecht beschränkt bliebe.

die Verpachtung einer dauernden Lösung des Verpächters von seinem Betrieb gleichkommt, erscheint die Nichtversteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung unbefriedigend. Eine exakte Grenzziehung zwischen beiden Sachverhaltsbereichen ist jedoch nicht möglich.¹⁾

Eine gesetzliche Durchbrechung der Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen für die Falle der Betriebsverpachtung ist somit wegen ihrer Systemwidrigkeit rechtstheoretisch bedenklich. Eine entsprechende Gesetzesergänzung würde als Ausnahmeregel die Gefahr eines Mißbrauchs in besonderem Maße in sich tragen. Ganz abgesehen davon, scheint sie schon in den Fällen wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, in denen die Verpachtung als dauernde Maßnahme gedacht ist.

Es muß daher in aller Regel dabei bleiben, daß der Verpächter die stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung zu versteuern hat. Der Entscheidung des Gesetzgebers in § 16 Abs. III EStG gegen das Realisationsprinzip zugunsten einer konsequenten Trennung von Betriebsvermögen und Privatvermögen ist zu folgen. Die Befugnis der Verwaltung erstreckt sich lediglich darauf, im Einzelfall subjektive Härten durch Stundung oder Erlaß zu mindern.

g) Vorzüge einer sofortigen Versteuerung der stillen Rücklagen

Die steuerliche Belastung, die mit der Versteuerung der stillen Rücklagen für den Verpächter im Zeitpunkt der Verpachtung eintritt, bringt jedoch auch gewisse Vorteile mit sich.

Soweit man das verpachtete Vermögen als Betriebsvermögen ansieht, können sich die zu versteuernden stillen Rücklagen während der Pachtdauer noch erhöhen. Dies wird bei laufender Geldentwertung und entsprechendem Wertanstieg des Sachvermögens regelmäßig der Fall sein.²⁾ Diesen steuerlichen Nachteil vermeidet der Steuerpflichtige, wenn er die stillen Rücklagen bereits im Zeitpunkt der Verpachtung versteuert, so wie es hier generell gefordert wird. In diesem Fall sind Werterhöhungen während der Pachtdauer unbeachtlich, da das verpachtete Vermögen zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehört.

Auf einen weiteren Vorteil der sofortigen Versteuerung der stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung hat erstmals Gottfreund³⁾ hingewiesen. In diesem

1) Vgl. oben S. 36.

2) Vgl. Grieger in BB 1964, S. 337.

3) Gottfreund in FR 1960, S. 346 (347) mit Beispielen.

Fall bildet nämlich der versteuerte Betrag einen Teil der Bemessungsgrundlage für die künftigen Absetzungen für Abnutzung. Der Verpächter hat dadurch die Möglichkeit, den versteuerten Betrag während der Pachtdauer in Form der Absetzungen für Abnutzung wieder von seinen Einnahmen abzuziehen. Diese Möglichkeit besteht nicht, wenn die Steuerpflicht erst an den späteren Veräußerungszeitpunkt geknüpft wird.

4. DIE BEHANDLUNG DER EINKÜNFTE DES VERPÄCHTERS

In den Stellungnahmen zur Rechtsnatur des Verpachtungsvorgangs steht neben dem Problem, wie die stillen Rücklagen zu realisieren sind, stets die Frage im Vordergrund, welcher Einkunftsart die Einnahmen des Verpächters zuzurechnen sind.

Für den Verpächter ist es naturgemäß von ausschlaggebender Bedeutung, ob die Pachteinahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu behandeln sind. Im Rahmen des § 21 EStG wird grundsätzlich nur der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten versteuert (§§ 8 Abs. 1, 9 EStG). Nach § 15 EStG werden dagegen die Änderungen im Wert des Betriebsvermögens erfaßt.¹⁾ Diese verschiedenen Ermittlungsarten unterscheiden sich nicht nur in der Technik, sondern wirken sich auch auf die Höhe der Einkünfte aus.²⁾

Die Rechtsprechung schwankte bei der Beantwortung der Frage, welcher Einkunftsart die Pachteinahmen zuzurechnen sind. Zunächst wurde die Ansicht vertreten, der Verpächter beziehe Einkünfte aus Gewerbebetrieb.³⁾ Um jedoch eine Heranziehung des Steuerpflichtigen zur Gewerbesteuer zu vermeiden, änderte der Reichsfinanzhof seine Meinung dahingehend ab, daß der Verpächter eines ganzen Gewerbebetriebs Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) beziehe.⁴⁾

1) Vgl. die Legaldefinition des "Gewinns" in § 4 Abs. I Satz 1 EStG.

2) Vgl. hierzu oben S. 26.

3) RFH VI A 2239/30 vom 9.12.31, in RStBl 1932, S. 625;

RFH VI A 1634/32 vom 13.12.33, in StuW 1934 Nr. 87.

4) RFH VI A 495/36 vom 24.3.37, in RStBl 1937, S. 939.

Vgl. die ausführliche Darstellung des wirtschaftlichen Hintergrundes der Entscheidung oben S. 14 im Rahmen der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs.

Diese Änderung der Rechtsprechung ¹⁾ wurde im Schrifttum stark kritisiert. ²⁾ Insbesondere stellte man den Ausgangspunkt des Reichsfinanzhofs in Frage, wonach das Bestehen eines gewerblichen Betriebs für das Einkommensteuergesetz und das Gewerbesteuergesetz in jedem Fall nach gleichen Grundsätzen zu beurteilen sei. ³⁾

Mit seiner Entscheidung vom 13. 11. 1963 ⁴⁾ machte sich der Bundesfinanzhof diese Kritik zu eigen. Fortan ist es zwar möglich, daß der Verpächter Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) bezieht. Eine Gewerbesteuerpflicht ist damit jedoch regelmäßig nicht verknüpft. ⁵⁾

Wenn dieser Leitsatz des Bundesfinanzhofs sich auch auf namhafte Stimmen im Schrifttum berufen kann, ⁶⁾ so ist er in seiner etwas autoritären Verallgemeinerung doch problematisch. Es kann nicht geleugnet werden, daß Einkommensteuergesetz und Gewerbesteuergesetz grundsätzlich an die gleichen Voraussetzungen anknüpfen, soweit es sich um die laufenden Einkünfte eines Gewerbetreibenden handelt. Wenn dieser Grundsatz mit dem Argument abgeschwächt wird, daß Veräußerungsgewinne (§ 16 Abs. I EStG) und Einkünfte nach § 24 Abs. II EStG nicht der Gewerbesteuer unterliegen, ⁷⁾ so kann dem nicht gefolgt werden. Insofern handelt es sich nicht um laufende Einkünfte aus einer gewerblichen Betätigung.

Im Schrifttum ⁸⁾ wurde daher auch bereits geäußert, die Feststellung des Bundesfinanzhofs sei geeignet, den Begriff des gewerblichen Unternehmens in § 2 Abs. I GewStG "ins Wanken zu bringen". Nach der hier vertretenen Ansicht ist die Verpachtung eines Gewerbebetriebs stets als Aufgabe des Betriebs im Sinn des § 16 Abs. III EStG zu behandeln. Der Verpächter ist gezwungen, das verpachtete Vermögen in das Privatvermögen zu überführen. Während der Pachtdauer kann er somit nur Einkünfte aus Privatvermögen nach § 21 EStG beziehen.

-
- 1) Gleicher Ansicht zunächst der Bundesfinanzhof. Vgl. beispielsweise BFH I 53/56 U vom 2. 4. 57, in BStBl 1957 III S. 273.
 - 2) Vogel in BB 1952, 224; Gottfreund in FR 1960, S. 346 (347); Vangerow in StuW 1956, Sp. 158 (159); Herrmann-Heuer zu § 15 EStG Anm. 13d.
 - 3) § 2 Abs. I Satz 2 GewStG, an den der Reichsfinanzhof sich insoweit gebunden glaubte, lautet: Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinn des Einkommensteuergesetzes zu verstehen.
 - 4) BFH GrS 1/63 S vom 13. 11. 63, in BStBl 1964 III S. 124.
 - 5) Leitsatz Nr. 5 des in Anm. 4 zitierten Urteils.
 - 6) Vgl. oben Anm. 2.
 - 7) So beispielsweise Vogel in BB 1952, S. 224 (225).
 - 8) So Littmann in DStZ 1964, S. 209 (212).

Da in der Verpachtung die Aufgabe des Gewerbebetriebs gesehen wird, muß konsequenterweise auch eine Gewerbebesteuerpflicht des Verpächters verneint werden. Insoweit deckt sich das Ergebnis mit dem von der Rechtsprechung verfolgten Ziel, den Verpächter stets von dieser wirtschaftlichen Belastung freizustellen. Der Bundesfinanzhof verneint die Gewerbebesteuerpflicht jedoch, obwohl der Verpächter, so lange er von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch macht, Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht (§ 15 EStG). Die hier vertretene Auffassung zwingt dagegen dazu, die Gewerbebesteuerpflicht deshalb zu verneinen, weil der Verpachtungsvorgang als Aufgabe des Gewerbebetriebs gedeutet wurde (§ 16 Abs. III EStG). Damit bleibt die durch § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG vorgeschriebene einheitliche Begriffsbestimmung des "Gewerbebetriebs" auch für die Fälle der Betriebsverpachtung gewahrt.

5. DAS PROBLEM DER TEILWERTABSCHREIBUNG

Große Schwierigkeiten bereitet die Frage, wie die während der Pachtdauer eingetretenen Entwertungen der Wirtschaftsgüter zu behandeln sind.

a) Begriff und Problematik

Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 EStG sind Abschreibungen soweit zulässig, als der Teilwert des betreffenden Wirtschaftsgutes gegenüber dem zuletzt eingestellten Werte, - das kann der Anschaffungs- oder Herstellungspreis, der Teilwert oder ein sonstiger Wert (Buchwert) der vorausgegangenen Bilanz sein, gemindert ist. Zur Verdeutlichung sei zunächst ein Beispiel angeführt:

Ein Unternehmer erwirbt ein Grundstück zu betrieblichen Zwecken, für das er wegen der günstigen Verkehrslage (Anschluß an eine Bahnlinie) besonders hohe Anschaffungskosten hat. Im Zuge von Rationalisierungsmaßnahmen wird die Bahnlinie stillgelegt. Der wirtschaftliche Wert des Grundstücks und seine Bedeutung für die betriebliche Nutzung sinken weit unter den Anschaffungspreis. In diesem Fall kann der Unternehmer gemäß § 6 EStG auf den wirtschaftlichen Realwert abschreiben.

Treten solche Teilwertänderungen während der Pachtdauer ein, so ist umstritten, ob sie überhaupt zu berücksichtigen sind und gegebenenfalls zu welchem Zeit-

punkt. 1)

b) Die Entwicklung der Rechtsprechung

Soweit ersichtlich, hat der Reichsfinanzhof sich mit der Frage der Teilwertabschreibungen bei Betriebsverpachtungen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt. Die erste Stellungnahme der höchstrichterlichen Rechtsprechung findet sich in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs IV 505/53 U vom 9. 12. 1955.²⁾ Der Bundesfinanzhof führte aus, es sei die logische Folge des "Ruhens" der gewerblichen Tätigkeit, daß der Verpächter, wenn er seinen Betrieb wieder übernehme, die Wirtschaftsgüter mit den Werten übernehmen könne, mit denen er sie seinerzeit, in seiner letzten Gewinnermittlungsbilanz vor der Verpachtung stehen hatte. Dem Verpächter bleibe so die Möglichkeit der Teilwertabschreibung erhalten.

Diese Feststellung wurde jedoch schon in der nächsten Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die zu der Verpachtung von Gewerbebetrieben erging, eingeschränkt.³⁾ Der I. Senat des Bundesfinanzhofs führte aus, die Fragen der Bilanzierung in der "Wiedereröffnungsbilanz" seien durch das Urteil des IV. Senats 505/53 U vom 9. 12. 1955 nicht allgemein beantwortet worden. Bei dieser Entscheidung habe es vielmehr eine wesentliche Rolle gespielt, daß die Währungsumstellung in die Pachtzeit fiel.

Mit seinem Urteil vom 1. 9. 1959⁴⁾ stellte der Bundesfinanzhof dann den Leitsatz auf: "Wertschwankungen (Erhöhungen und Minderungen), die bei einem im ganzen verpachteten (ruhenden) Gewerbebetrieb während der Pachtdauer eintreten, bleiben beim Verpächter einkommensteuerrechtlich grundsätzlich außer Betracht." Zur Begründung wurde angeführt, die Verpachtung eines ruhenden Betriebs im ganzen sei ein Vorgang, der in der Regel in die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) gehöre. Das habe zur Folge, daß während der Pachtdauer

1) Im Mittelpunkt der Diskussion standen die nach dem Krieg sehr zahlreichen Apothekenverpachtungen, bei denen der Wert des Betriebsrechts während der Pachtdauer durch die Einführung der Niederlassungsfreiheit für Apotheker stark gemindert wurde. Die Versagung der Teilwertabschreibung wurde hierbei besonders in den Fällen als ungerechtfertigt empfunden, in denen der Verpächter den Betrieb nach Beendigung der Pachtzeit wieder in Eigenbewirtschaftung übernahm.

2) BStBl 1956 III S. 18 (19).

3) BFH I 53/56 U vom 2. 4. 1957 (BStBl 1957 III S. 273).

4) BFH I 201/58 U vom 1. 9. 1959 (BStBl 1959 III S. 482).

eintretende Wertänderungen in den verpachteten Wirtschaftsgütern einkommensteuerlich außer Betracht bleiben müßten. Es handele sich um außerbetriebliche (private) Vermögensverschiebungen.

Dieser Standpunkt wurde in der Entscheidung vom 9.12.1960 ¹⁾ beibehalten und eingehender begründet: Bei einem ruhenden Gewerbebetrieb behielten zwar die Gegenstände des Betriebsvermögens ihren gewerblichen Charakter. Mit Beginn der Verpachtung würden sie aber wie Gegenstände des Privatvermögens genutzt, was dazu führe, daß sie während der Dauer der Verpachtung ausschließlich den für Privatvermögen geltenden Grundsätzen unterliegen. Daraus folge, daß die Bilanzwerte, mit denen die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter in die Schlußbilanz des Verpächters bei der Beendigung seiner gewerblichen Tätigkeit eingesetzt werden, keine Änderungen erfahren könnten. Ebenso wie bei verpachteten Gegenständen des Privatvermögens berührten Wertänderungen lediglich die Vermögenssphäre des Verpächters nicht aber sein Einkommen.

Erst durch die Grundsatzentscheidung des Großen Senats vom 13.11.1963 ²⁾ wurde diese Ansicht aufgegeben. Der in dieser Entscheidung vollzogene Bruch mit der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs führte zwangsläufig zu einer neuen Beurteilung der Teilwertabschreibung.

Durch die Einführung eines umfassenden Wahlrechts des Verpächters erreichte es der Bundesfinanzhof, die Frage der Teilwertabschreibung auf jeden Fall systemgerecht lösen zu können, ganz gleich ob sich der Verpächter dazu entschließt die Verpachtung als Aufgabe oder als Fortführung des Betriebs anzusehen. ³⁾ Behandelt der Steuerpflichtige die Verpachtung als Fortführung des Gewerbebetriebs, so sind Wertschwankungen des verpachteten Betriebsvermögens im Rahmen des § 6 EStG zu berücksichtigen. Erklärt der Steuerpflichtige dagegen seinen Betrieb mit der Verpachtung für aufgegeben, so hat er das Betriebsvermögen in sein Privatvermögen zu überführen (§ 16 III EStG). Werterhöhungen und Wertminderungen des Privatvermögens bleiben einkommensteuerlich aber grundsätzlich unberücksichtigt. In diesem Fall kommt eine Teilwertabschreibung somit nicht in Betracht.

1) BFH VI 3/60 S vom 9.12.1960 (BStBl 1961 III S. 155).

2) BFH GrS 1/63 S vom 13.11.1963 (BStBl 1964 III S. 124).

3) Die ausführliche Darstellung zum Wahlrecht des Verpächters vgl. oben S. 19.

c) Teilwertabschreibungen während der Pachtdauer

In der Literatur werden zu der Frage, inwieweit Wertveränderungen bei Wirtschaftsgütern des verpachteten Betriebs im Wege der Teilwertabschreibung berücksichtigt werden können, verschiedene Meinungen vertreten.

Die Vertreter der Ansicht, jede Betriebsverpachtung sei als Fortführung des Gewerbebetriebs zu beurteilen, kommen zwangsläufig zu einer Zulassung der Teilwertabschreibungen.¹⁾ Nach ihrer Meinung bezieht der Verpächter weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), die er nach §§ 4, 5 EStG ermittelt. Er kann somit Wertminderungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens durch Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert gewinnmindernd absetzen.

Schwieriger gestaltet sich die Frage der Teilwertabschreibung für diejenigen, die von der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs ausgehen und damit der früheren Rechtsprechung darin folgen, daß der Verpächter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht, die nach § 21 EStG zu versteuern sind.²⁾ Da bei der Einkunftsart des § 21 EStG kein Vermögensvergleich nach §§ 4 - 7 EStG vorgenommen wird (§ 2 Abs. IV Ziff. 2 EStG), können Wertänderungen, die während der Verpachtung eintreten, nach § 21 EStG nicht berücksichtigt werden.³⁾ Um jedoch das wirtschaftlich unbefriedigende Ergebnis zu vermeiden,⁴⁾ wurde im Schrifttum versucht, auch im Rahmen der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung zu begründen.

Von verschiedenen Autoren⁵⁾ wird folgende Lösung vorgeschlagen:

Zwar solle man dabei verbleiben, die laufenden Pachteinahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) anzusehen. Daneben seien die Grundsätze des § 6 EStG jedoch auf das ruhende Betriebsvermögen anzuwenden.⁶⁾ Der Verpächter habe insoweit die Bilanz fortzuführen, die in jedem Veranlagungszeitraum daraufhin untersucht werden müsse, ob unzulässige Wertminderungen vorgenommen worden seien.⁷⁾ Durch eine zulässige Teilwertabschrei-

-
- 1) Vgl. die Ausführungen zur Behandlung der Einkünfte des Verpächters. Vogel in BB 1952, S. 225; Knoppe, a. a. O., S. 60.
 - 2) Vgl. die Darstellung der Theorie auf S. 14.
 - 3) Vgl. die Darstellung der Rechtsprechung des BFH auf S. 59.
 - 4) Vgl. den beispielhaft dargelegten Fall einer Apothekenverpachtung auf S. 59, Anm. 1.
 - 5) Hartz in DB 56, S. 126; Kaatz in FR 58, S. 255; Kapp in DB 1959, S. 1325; Mittelbach in DStZ 1958, S. 134.
 - 6) Hartz in DB 56, S. 126 (127).
 - 7) Kaatz in FR 1958, S. 255 (256).

bung könnten zwar nicht die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) gemindert werden, wohl aber könnte dadurch ein gewerblicher Verlust entstehen, der mit den übrigen Einkünften auszugleichen sei.¹⁾ Die an sich ungewöhnliche Konstruktion des ruhenden Gewerbebetriebs führe dann eben zu der ungewöhnlichen Konsequenz, daß die Grundsätze der Gewinnermittlung und der Einnahmen- und Ausgabenrechnung nebeneinander angewendet werden.²⁾

Zur Begründung verweisen die Vertreter dieser Ansicht auf wirtschaftliche Erwägungen,³⁾ die bei der einkommensteuerlichen Beurteilung der Betriebsverpachtung stets im Vordergrund gestanden hätten.⁴⁾ Darüberhinaus "ruhe" der Gewerbebetrieb während der Verpachtung nur, bestehe also im Grunde fort.⁵⁾ Der Einwand, bei einer Einkunftsermittlung nach § 21 EStG sei die Vornahme von Teilwertabschreibungen nicht möglich, wird als lediglich technischer Natur bezeichnet.⁶⁾

Gegen diesen Lösungsversuch und seine Begründung lassen sich jedoch grundsätzliche Bedenken anführen.⁷⁾ Nutzt der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut im Rahmen des § 21 EStG, so hat er seine Einkünfte im Wege der Einnahmen-Überschußrechnung zu ermitteln. Wie sich aus § 2 Abs. IV, Ziff. 2 EStG ergibt, kann der gesunkene Teilwert des Wirtschaftsgutes hierbei keine Berücksichtigung finden.⁸⁾ Abschreibungen auf den Teilwert sind nur beim Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG zulässig. Diese klare, vom Gesetzgeber gewollte Abgrenzung kann auch nicht dadurch umgangen werden, daß beide Einkunftsermittlungsarten nebeneinander angewendet werden. Die Einkünfte, die der Steuerpflichtige aus einem Vermögensgegenstand bezieht, können entweder im Wege der Einnahmen-Überschußrechnung oder im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs ermittelt werden. Eine Kombination beider Ermittlungsarten in der Weise, daß sie gleichzeitig nebeneinander angewendet werden, und so im Ergebnis doch der Gewinn besteuert wird, ist mit dem Gesetz nicht vereinbar.

Auch der Verweis auf den Begriff des ruhenden Gewerbebetriebs vermag nicht zu überzeugen.⁹⁾

1) Mittelbach in DStZ 1958, S. 134 (138).

2) Hartz in DB 1956, S. 126 (127).

3) Vgl. oben S. 13, 14.

4) Hartz in DB 1956, S. 126 (127).

5) Mittelbach in DStZ 1958, S. 134 (138).

6) Kapp in DB 1959, S. 1325.

7) Vgl. auch die Darstellung der Rechtsprechung auf S. 60 und Herrmann-Heuer, a. a. O., zu § 15 Anm. 13 d; Leingärtner, DStR 62, S. 85 (87).

8) Vgl. auch § 9 Ziff. 6 EStG.

9) Vgl. die ausführliche Kritik an dieser Theorie auf S. 15.

d) Die Erstarrungstheorie

Im Schrifttum wird daher ein weiterer Lösungsvorschlag erörtert, dem der Begriff der "Erstarrungstheorie" zugelegt wurde.¹⁾ Nach dieser Theorie hat das Ruhen des Gewerbebetriebs zur Folge, daß die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens während der Pachtdauer in ihren Bilanzwerten erstarren. Übernimmt der Verpächter den Betrieb wieder in Eigenbewirtschaftung, so soll er die Bilanzwerte in derselben Höhe weiterführen, wie sie seinerzeit in der letzten Gewinnermittlungsbilanz vor der Verpachtung standen. Dem Steuerpflichtigen bleibt so die Möglichkeit der Teilwertabschreibung erhalten, es verschiebt sich lediglich der Zeitpunkt.

Diese Theorie hat den Vorteil, daß sie eine unzulässige Kombination von Einnahme-Überschußrechnung und Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich vermeidet.

Es taucht jedoch eine Reihe neuer Bedenken auf. Ist der Teilwert eines Wirtschaftsgutes während der Pachtzeit gesunken, so hätte der Verpächter bei Übernahme des Betriebs bewußt einen zu hohen Wert in die Bilanz einzusetzen, den er dann im ersten Wirtschaftsjahr abschreiben könnte. Eine Überbewertung der Aktiva gefährdet jedoch die Gläubiger. Sie widerspricht daher den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Außerdem würde eine Abschreibung im ersten Wirtschaftsjahr nach Pachtende diesen Abschnitt mit einem Verlust belasten, der in Wirklichkeit schon in früheren Jahren entstanden ist. Abschreibungen aus früheren Wirtschaftszeiträumen würden also durch Belastung einer an sich falschen Wirtschaftsperiode nachgeholt.²⁾

Diese Folgen, die alle schlecht in das System des Einkommensteuerrechts passen, beruhen letztlich darauf, daß die Vertreter der "Erstarrungstheorie" dem Begriff des ruhenden Gewerbebetriebs zu große Bedeutung beimessen. Sie gehen in Grunde von der Vorstellung aus, daß der ruhende Betrieb in seinen Bilanzwerten erstarre.³⁾ Da die verpachteten Wirtschaftsgüter jedoch weiterhin als Betriebsvermögen angesehen werden, müssen sich die Wertveränderungen, die während der Pachtdauer eintreten, in irgendeiner Form auswirken. Es bleibt hierfür lediglich der Zeitraum nach Wiederaufnahme des Betriebs durch den Verpächter.

Gegen die Erstarrungstheorie lassen sich deshalb die Bedenken, die gegen die Kon-

1) Vgl. insbesondere Littmann, a. a. O., zu § 16 TZ 7; BFH IV 505/53 U vom 9.12.1955 (BStBl 1956 III S. 18).

2) Hartz in DB 1956, S. 126 (127).

3) Vangerow spricht von einem "Dornröschenschlaf" des Betriebsvermögens; (in StuW 1956, Sp. 158 (165)).

struktion eines ruhenden Gewerbebetriebs bestehen, in verstärktem Maße anführen. ¹⁾ Selbst wenn man der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs folgt, so ist diese Fiktion auf die Frage zu beschränken, wie die im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Rücklagen zu versteuern sind. ²⁾ Aus einer gesetzesfremden Fiktion, die zu einer ganz bestimmten Frage entwickelt worden ist, sollten keine weiteren Folgerungen abgeleitet werden.

e) Darstellung der eigenen Meinung

Nach der hier vertretenen Ansicht ist in der Verpachtung die Aufgabe des Betriebs zu sehen, mit der Folge, daß der Steuerpflichtige die nicht veräußerten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in sein Privatvermögen überführen muß. Teilwertänderungen bleiben somit grundsätzlich unbeachtliche Änderungen in der privaten Vermögenssphäre. Auch wenn der Verpächter den Betrieb wieder in Eigenbewirtschaftung übernimmt, können etwaige Teilwertänderungen während der Pachtdauer nicht nachträglich in Betriebsvorfälle umgedeutet werden. Vielmehr hat der Verpächter eine Wiedereröffnungsbilanz zu erstellen, in der sich die Bewertung der Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 1 Ziff. 5 in Verbindung mit Ziff. 6 EStG richtet.

Im einzelnen ergeben sich die Konsequenzen klar aus dem EStG, da diese Lösung an dem gesetzlich fixierten Begriff der Aufgabe (§ 16 Abs. III Satz 1 EStG) anknüpft und sich somit innerhalb des vom Gesetzgeber geschaffenen Systems hält. ³⁾

Man könnte dieser Lösung einzig entgegenhalten, sie benachteilige den Verpächter wirtschaftlich insofern, als sie ihm die Möglichkeit der Teilwertabschreibung versage.

Es ist zuzugeben, daß derjenige, der seinen Betrieb verpachtet, gegenüber demjenigen, der ihn selbst weiterführt, steuerlich unterschiedlich belastet wird. Dieser andersartigen Beurteilung liegen aber auch ganz verschieden gelagerte wirtschaftliche Sachverhalte zu Grunde.

Auch ist durchaus nicht gesagt, daß die Nichtberücksichtigung von Teilwertänderungen für den Verpächter in der Regel nachteilig ist. Bereits von Hoffmann ⁴⁾

1) Vgl. oben S. 15.

2) Gleicher Ansicht: Hoffmann in NB 1957, S. 144 (145), Herrmann-Heuer, a. a. O., zu § 15 Anm. 13d; Krause, DB 1962, S. 623 (624). Grieger, BB 57, S. 814.

3) Gleicher Ansicht, zumindest soweit es die Frage der Teilwertabschreibung betrifft: Hoffmann in NB 1956, 144 (145/146); Krause, DB 1962, S. 623 (624); Herrmann-Heuer, a. a. O., zu § 15 Anm. 13d.

4) Hoffmann in NB 1956, S. 144 (146).

wurde darauf hingewiesen, daß die Preise in allen Industriestaaten die Tendenz dauernder Erhöhung hätten. Eine Steigerung des Teilwerts sei deshalb zu unterstellen. Die Streitfälle mit den Apothekenkonzessionen seien untypische Ausnahmefälle. ¹⁾

Die Nachteile, die für den Steuerpflichtigen daraus entstehen, daß man ihm während der Verpachtung keine Teilwertabschreibungen zugesteht, werden deshalb oft dadurch wieder aufgewogen, daß bei anderen verpachteten Wirtschaftsgütern Wertsteigerungen vorliegen, die ebenfalls unerfaßt bleiben.

Darüberhinaus ist zu bedenken, daß die Auffassung von einer Erstarrung der Buchwerte und ihrer Fortführung in der Eröffnungsbilanz bei größeren Betrieben und längerer Pachtdauer ohnehin keine praktische Bedeutung hat. Ein großer Teil der verpachteten Wirtschaftsgüter wird während der Pachtdauer veräußert und durch andere Wirtschaftsgüter ersetzt. ²⁾

Soweit es sich um abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt, sind außergewöhnliche Wertminderungen nach § 7 Abs. I Satz 4 EStG in Verbindung mit § 9 Ziff. 6 EStG durch eine außerordentliche wirtschaftliche Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden: Eine systemgerechte Beurteilung des Vorgangs der Betriebsverpachtung zwingt dazu, Teilwertänderungen während der Pachtdauer grundsätzlich unberücksichtigt zu lassen. Dieses Ergebnis führt auch für den Fall, daß der Verpächter den Betrieb wieder in Eigenbewirtschaftung übernimmt, zu wirtschaftlich durchaus vertretbaren Ergebnissen und einer praktisch leicht zu handhabenden Regelung.

6. DIE VERÄUSSERUNG ODER ENTNAHME VON PACHTGEGENSTÄNDEN WÄHREND DER PACHTDAUER

Der Verpächter kann sich während der Pachtdauer veranlaßt sehen, bestimmte Vermögensgegenstände zu veräußern oder dem verpachteten Vermögenskomplex anderweitig zu entziehen. Inwieweit Veräußerungen oder Entnahmen dieser Art zulässig sind, richtet sich nach der inhaltlichen Ausgestaltung des Pachtvertrages.

Solange die Rechtsprechung von der Theorie des ruhenden Gewerbebetriebs mit "erstarrten" Bilanzwerten ausging, bereitete es Schwierigkeiten, wie die Veräuße-

1) Gleicher Ansicht Seithel in FR 1964, S. 211 (212).

2) Vgl. BFH I 53/56 U vom 2.4.1957 (BStBl 1957 III 273); Herrmann-Heuer, a. a. O., zu § 15 Anm. 13 d; Grieger in BB 1957, S. 814.

zung einzelner Vermögensgegenstände einkommensteuerlich zu beurteilen war. Wie schon erwähnt, vertrat der Bundesfinanzhof die Ansicht, der Verpächter habe den tatsächlich erzielten Veräußerungserlös nicht zu versteuern.¹⁾ Maßgebend sei vielmehr der bei Pachtbeginn festgestellte, zwischenzeitlich erstarrte gemeine Wert. Damit wurde der tatsächlich durchgeführte Vorgang der Veräußerung außer acht gelassen, und statt dessen nachträglich auf eine Betriebsaufgabe zu Beginn der Verpachtung zurückgegriffen, die man zunächst jedoch nicht wahr haben wollte.

Auf die Schwierigkeiten, die die Schätzung des gemeinen Wertes von jedem einzelnen Wirtschaftsgut bei Pachtbeginn bereitet, wurde bereits hingewiesen.²⁾ Abgesehen davon war es problematisch, ob der Verpächter die bei der Veräußerung entstehenden Kosten von dem zu versteuernden Betrag absetzen konnte.³⁾ Diese Frage tauchte deshalb auf, weil bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter zwei Tatsachen zu berücksichtigen waren. Die Höhe des zu versteuernden Betrages bestimmte sich nach dem gemeinen Wert des Wirtschaftsgutes bei Pachtbeginn. Für den Zeitpunkt, zu dem die Steuerpflicht ausgelöst werden sollte, war jedoch die tatsächliche Veräußerung maßgebend. Sah man den Schwerpunkt in der Feststellung des gemeinen Wertes bei Pachtbeginn, so mußte man notwendigerweise die nachträglich entstandenen Veräußerungskosten unberücksichtigt lassen.⁴⁾ Stellte man dagegen entscheidend auf den Zeitpunkt ab, der die Steuerpflicht tatsächlich auslöste, dann waren die Veräußerungskosten zu berücksichtigen.⁵⁾

Diese Unsicherheit, die sich als weiterer Mangel der Theorie des "eingeschränkten Wahlrechts" herausstellte, wurde erst durch die Grundsatzentscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs⁶⁾ beseitigt. Die Veräußerung oder Entnahme von verpachteten Vermögensgegenständen beurteilt sich jetzt nach allgemeinen Grundsätzen. Soweit der Steuerpflichtige die Betriebsverpachtung nicht als Aufgabe behandelt wissen will, ist für seine Steuerpflicht der Veräußerungserlös maßgebend, wobei etwaige Veräußerungskosten berücksichtigt werden können (§ 16 Abs. II EStG).

1) Vgl. BFH I 53/56 U vom 2.4.57, in BStBl 1957 III S. 273.

2) Vgl. oben S. 43.

3) Gedacht sei hierbei an Maklerprovisionen, Kosten für Veräußerungsanzeigen u. s. w.

4) So Herrmann-Heuer zu § 15 EStG Anm. 13d; Kayser-Seithel in RWP-Blattei 14 D EinkSt II B 50/62.

5) So Steuerlicher Hinweis -el- in DB 1961, S. 167.

6) BFH GrS 1/63 S vom 13.11.63, in BStBl 1964 III S. 124.

Nach der hier vertretenen Ansicht ist der Steuerpflichtige gezwungen, das Betriebsvermögen im Zeitpunkt der Verpachtung in das Privatvermögen zu überführen. Dabei sind die einzelnen Vermögensgegenstände mit ihrem gemeinen Wert zu erfassen (§ 16 Abs. III EStG). Veräußert er im Anschluß daran Teile des verpachteten Vermögens, so handelt es sich stets um Gegenstände des Privatvermögens. Der Veräußerungsgewinn wird insoweit steuerlich grundsätzlich nicht erfaßt. Damit erledigt sich auch die Frage nach der Abzugsfähigkeit von Veräußerungskosten.

IV. BILANZIERUNGSFRAGEN BEI DER BETRIEBSVERPACHTUNG

1. ZUR BILANZIERUNGSPFLICHT DES PÄCHTERS

a) Die Bilanzierung bei Pachtbeginn

Für den Pächter sind bei Pachtbeginn grundsätzlich zwei Möglichkeiten der Bilanzierung denkbar.

Einmal könnte der Pächter in seiner Eröffnungsbilanz lediglich die von ihm persönlich eingebrachten Vermögensgegenstände ausweisen, die gepachteten Wirtschaftsgüter dagegen völlig unberücksichtigt lassen. Zum anderen könnte der Pächter auch das pachtweise übernommene Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz aktivieren und gleichzeitig eine gleich hohe Rückgabeverpflichtung passivieren.¹⁾ Erhält der Pächter bei Pachtbeginn beispielsweise Anlagegegenstände im Werte von 500 000, -- DM, dann hätte er einen Aktivposten "gepachtete Anlagegegenstände" von 500 000, -- DM und einen für alle Jahre gleich hohen Passivposten "zurückzugebende Anlagegegenstände" in Höhe von 500 000, -- DM zu bilden.

Die Ansicht, der Pächter aktiviere die übernommenen Anlagegüter²⁾ grundsätzlich nicht, wird entscheidend damit begründet, er wende weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten auf.³⁾ Dagegen weist Heuer⁴⁾ darauf hin, daß es den Grundsätzen der Bilanzklarheit besser entspreche, wenn der Pächter bei Pachtbeginn das gesamte übernommene Pachtvermögen aktiviere und eine gleich hohe Rückgabeverpflichtung passiviere.

-
- 1) Die Entscheidung für die eine oder die andere Möglichkeit wirkt sich insbesondere auf die Absetzungsbefugnis aus (vgl. hierzu ausführlich S. 91).
 - 2) Zur Behandlung pachtweise überlassener Warenvorräte vgl. S. 101.
 - 3) Vgl. Börnstein DB 1959, S. 773 und DStZ A 1960, 366 (368); Lachmund Inf 1957, S. 298; Mittelbach NWB Fach 18, S. 211 (218); Roser DB 1953, S. 357 (358); Steuerlicher Hinweis in DB 1959, S. 1181 und DB 1960, S. 1141. Das im folgenden zitierte Schrifttum beschäftigt sich fast ausschließlich mit Betriebsverpachtungen im Rahmen von Betriebsaufspaltungen. Wegen des andersartigen Ausgangspunktes (vgl. S. 8) konnte es daher nur insoweit berücksichtigt werden, als die Frage der wirtschaftlichen Identität von Besitz- und Betriebsgesellschaft keine Rolle spielte.
 - 4) StbJb 1959/60, S. 327 (330).

cc) Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums

Grundsätzlich muß der Steuerpflichtige das gesamte ihm gehörige Vermögen in der Bilanz ausweisen.¹⁾ Die bilanzrechtliche Wertung orientiert sich somit an der dinglichen Rechtslage. In erster Linie ist deshalb der bürgerlich-rechtliche Eigentümer zum Ausweis der Wirtschaftsgüter berechtigt und verpflichtet. Im Interesse einer möglichst gerechten Besteuerung kann das bürgerlich-rechtliche Eigentum aber dann nicht maßgebend sein, wenn die Rechte und Pflichten des Eigentümers wirtschaftlich von einem anderen ausgeübt werden. In diesem Fall werden die betreffenden Vermögensgegenstände steuerlich dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet und dieser zu einem bilanzmäßigen Ausweis verpflichtet.

Da der Verpächter während der Pachtdauer bürgerlich-rechtlicher Eigentümer der verpachteten Wirtschaftsgüter bleibt, wäre der Pächter nur dann zu einer Aktivierung des übernommenen Anlagevermögens berechtigt und verpflichtet, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden könnte.²⁾

Man kann die Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Pächters nicht mit der Begründung ablehnen, daß der Pächter Gegenstände in der Bilanz ausweisen müsse, die ihm nicht gehören.³⁾ Mit diesem Argument wird entweder der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums überhaupt geleugnet, oder es werden Voraussetzung und Folge vertauscht.⁴⁾ Aus dem Ausweis in der Bilanz kann nicht geschlossen werden, ob ein Gegenstand im Eigentum des Betreffenden steht, sondern die Aufnahme eines Wirtschaftsgutes in die Bilanz richtet sich danach, ob es als wirtschaftliches Eigentum des Steuerpflichtigen angesehen werden kann.⁵⁾

1) Vgl. hierzu § 39 HGB.

2) Für wirtschaftliches Eigentum des Pächters: Heuer in DB 1960, S. 1347 und StbJb 1959/60, S. 327 (330); Knoppe, a. a. O., S. 80; Steuerlicher Hinweis in DB 1960, S. 1053. Die Frage ist nicht mit dem Problem zu verwechseln, ob der Pächter wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm während der Pachtdauer angeschafften Wirtschaftsgüter wird (vgl. hierzu die Ausführungen auf S. 97).

3) Steuerlicher Hinweis in DB 1960, S. 1141; Mittelbach in Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht S. 54.

4) Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 g.

5) Auch der weitere Hinweis, daß bei Organschaftsverhältnissen mit Gewinnabführungsvereinbarung kein wirtschaftliches Eigentum der Organträgerin am Vermögen der Untergesellschaft angenommen wird, vermag in diesem Zusammenhang nicht zu überzeugen (vgl. Steuerlicher Hinweis in DB 1960, S. 1141). Dieses Argument kann nur für die Fälle der Betriebsaufspaltung

Auch kann man die Frage, ob der Pächter die gepachteten Inventargegenstände in seiner Bilanz ausweisen muß, nicht mit allgemeinen handelsrechtlichen Erwägungen beantworten. Nach § 39 HGB hat jeder Kaufmann seine Grundstücke, seine Forderungen und seine sonstigen Vermögensgegenstände auszuweisen. Aus dieser Formulierung kann jedoch nicht gefolgert werden, daß der Kaufmann nur solche Vermögensgegenstände ausweisen darf, die in seinem "juristischen" Eigentum stehen. Wie Würdinger¹⁾ treffend festgestellt hat, ist bei der Bilanzierung zu beachten, "daß nach der maßgebenden kaufmännischen Verkehrsanschauung die betreffenden Vorgänge vielfach nur nach ihrer wirtschaftlichen Beziehung zu dem Unternehmen, nicht nach ihrer juristischen Seite beurteilt werden."

Mit dieser Feststellung soll nicht bezweifelt werden, daß schon aus Gründen des Gläubigerschutzes für die Zuordnung einzelner Vermögensgegenstände in erster Linie das juristische Eigentum maßgebend ist. Weicht jedoch das wirtschaftliche Eigentum vom juristischen Eigentum ab, wie dies beispielsweise bei der Sicherungsübereignung auf Seiten des Sicherungsgebers der Fall ist, so ist für die Bilanzierung das wirtschaftliche Eigentum maßgebend.

Die Frage nach der Bilanzierungspflicht des Pächters kann daher nur an Hand der inhaltlichen Bedeutung des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums geklärt werden. Dabei kommt es darauf an, ob die einzelnen Voraussetzungen, unter denen bestimmte Vermögensgegenstände dem Steuerpflichtigen als wirtschaftliches Eigentum zugerechnet werden, in der Person des Pächters erfüllt sind.

Eine für das Steuerrecht allgemein gültige Definition des Begriffs "wirtschaftliches Eigentum" gibt es nicht. Die einzige gesetzliche Regelung auf die eine Begriffsbestimmung zurückgreifen kann, findet sich in § 11 Ziff. 4 StAnpG.²⁾ Dort wird der Eigenbesitzer steuerlich dem Eigentümer gleichgestellt. Eigenbesitzer ist nach § 872 BGB derjenige, der eine Sache als ihm gehörend besitzt.

Fortsetzung der Fußnote 5) von Seite 69:

in Erwägung gezogen werden. Aber auch hier unterscheidet sich das Verhältnis von Pächter und Verpächter von der Bindung der Organglieder untereinander. Die Obergesellschaft kann - zum Unterschied vom Pächter - nicht unmittelbar über die Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft verfügen. (Vgl. hierzu Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66g).

- 1) Würdinger in RGR-Kommentar zu § 39 HGB Anm. 7.
- 2) Im Grunde handelt es sich bei den einzelnen Anwendungsfällen des § 11 StAnpG um gesetzliche Beispielfälle der in § 1 StAnpG vorgeschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Kühn zu § 11 StAnpG Anm. 1).

Als "ihm gehörend" besitzt er die Sache dann, wenn er den Willen hat, sie wie ein Eigentümer zu beherrschen.¹⁾

In Anlehnung an diesen Begriff des Eigenbesitzes hält Kühn²⁾ denjenigen Besitzer für den wirtschaftlichen Eigentümer, "der den Besitz so ausübt, als sei er Eigentümer, als stehe ihm die alleinige volle Herrschaftsgewalt zu (Besitz mit *animus domini*)". Nach Lademann³⁾ gilt als wirtschaftlicher Eigentümer im allgemeinen derjenige, der nach der Absicht der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten soll und dies auch tatsächlich tut.⁴⁾

Zusammenfassend kann demnach festgestellt werden, daß der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums sich in seiner allgemeinsten Form aus zwei Komponenten zusammensetzt: Einmal muß ein anderer als der bürgerlich-rechtliche Eigentümer objektiv diejenige Herrschaftsgewalt über ein Wirtschaftsgut ausüben, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist, und zum anderen muß er diese Rechtsstellung subjektiv mit der Mentalität der vollen Berechtigung einnehmen.⁵⁾

Geht man von dieser Begriffsbestimmung aus, so scheint der Pächter eines Wirtschaftsgutes grundsätzlich nicht als wirtschaftlicher Eigentümer in Frage zu kommen. Zwischen Pächter und Verpächter besteht nach der gesetzlichen Regelung im Zivilrecht ein Besitzmittlungsverhältnis im Sinn des § 868 BGB. Der Pächter vermittelt dem Verpächter, der seinerseits mittelbarer Besitzer ist, den Besitz an den verpachteten Wirtschaftsgütern. Damit ist der Pächter typischerweise Fremdbesitzer und kann nicht den Willen haben, die Pachtgegenstände als ihm gehörend zu besitzen. Das zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gehörende subjektive Merkmal ist somit nicht gegeben, und der Pächter kann nicht als wirtschaftlicher Eigentümer bezeichnet werden.

Dieser allgemeine Schluß wird im Schrifttum verschiedentlich gezogen.⁶⁾ Es fragt sich jedoch, ob diese Betrachtungsweise den wirtschaftlichen Gegebenheiten wirklich gerecht wird. Die einfache und klare Grenzziehung, nach der ein Päch-

1) Staudinger-Seuffert zu § 872 Anm. 2.

2) Kühn zu § 11 StAnpG Anm. 5; ähnlich Riewald zu § 11 StAnpG Anm. 2.

3) Lademann in Hübschmann-Hepp-Spitaler-v. Wallis-Lademann-Hartung zu § 11 StAnpG Anm. 5.

4) Vgl. auch RFH II A 137/23 vom 14.7.23, Band 12, S. 301 (303).

5) Vgl. Friedländer in NJW 1956, S. 1049 (1051).

6) Börnstein DB 1959, S. 773; Krieger, a.a.O., S. 121; Lachmund Inf 1957, S. 298; Mittelbach in Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, a.a.O., S. 54; Nolte DB 1961, S. 145; Steuerlicher Hinweis DB 1959, S. 1181.

ter als Fremdbesitzer nicht wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter werden kann, hat in erster Linie dort ihre Gültigkeit, wo die Parteien ein Pachtverhältnis vereinbaren, bei dem sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten aus den §§ 581 ff BGB ergeben. Es ist jedoch denkbar, daß die Vertragspartner einander weitergehende Rechte und Pflichten zugestehen als es nach der gesetzlichen Regelung des Pachtverhältnisses typisch ist.

Der Verpächter könnte sich zum Beispiel veranlaßt sehen, dem Pächter so umfassende Befugnisse an den verpachteten Wirtschaftsgütern einzuräumen, daß dieser in der Lage wäre, faktisch wie ein Eigentümer darüber zu verfügen. Deshalb kann letztlich nur unter Berücksichtigung des konkreten Vertrages entschieden werden, ob der Pächter im Einzelfall als wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter anzusehen ist oder nicht.

Gerade bei der Verpachtung eines ganzen Gewerbebetriebs sind Vereinbarungen häufig, die die Rechtsstellung des Pächters besonders ausgestalten.¹⁾ Aus der Vielzahl der möglichen Abreden soll hier nur auf die beiden wichtigsten Vertragsformen eingegangen werden. Man unterscheidet die Pachtverträge mit "Instandhaltungspflicht" des Pächters und die Pachtverträge mit "Erneuerungspflicht" des Pächters.²⁾

ß) Pachtverträge mit "Instandhaltungspflicht" des Pächters

Unter einem Pachtvertrag mit Instandhaltungspflicht des Pächters versteht man den gesetzlich geregelten Normalfall einer Betriebsverpachtung. Nach § 586 Abs. I BGB ist der Pächter eines Grundstücks samt Inventar zur Erhaltung der Inventarstücke verpflichtet, was besagen soll, daß der Pächter die laufende Unterhaltung zu tragen hat.³⁾

Vereinbaren die Parteien daher lediglich eine Instandhaltungspflicht des Pächters für die Anlagegüter, so kann diese besondere Betonung der an sich schon gesetzlich normierten Verpflichtung keine abweichende Beurteilung rechtfertigen. In

-
- 1) Auf eine abweichende Gestaltung der Rechte und Pflichten des Verpächters wurde bereits hingewiesen, (vgl. S. 33).
 - 2) Vgl. zum Beispiel Roser in DB 1953, S. 357 (358).
 - 3) § 586 BGB bezieht sich in erster Linie auf Pachtverhältnisse über landwirtschaftliche oder nichtlandwirtschaftliche Grundstücke, bei denen Inventar übernommen wird. Nach herrschender Meinung ist die Bestimmung auf Betriebsverpachtungen jedoch entsprechend anzuwenden (so schon RG III 363/19 vom 13. 2. 20 in Warn Rspr 1920, Nr. 141).

diesem Fall wird der Pächter als typischer Fremdbesitzer im Sinn des § 868 BGB nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter.

✎ Pachtverträge mit "Erneuerungspflicht" des Pächters

Zur Erhaltung der Kapazität und der wirtschaftlichen Schlagkraft des Unternehmens können die Parteien aber darüberhinaus vereinbaren, daß der Pächter verpflichtet ist, die Betriebseinrichtung stets entsprechend dem jeweiligen Stand der Technik zu ersetzen und zu ergänzen. Durch eine solche Abrede wird die fortlaufende Anpassung des Betriebs an die Entwicklung der Technik gewährleistet.

Es ist im Schrifttum bezweifelt worden, ob diese sogenannten "Pachtanlagen-Erneuerungsklauseln" unter fremden Vertragsparteien überhaupt vereinbart werden. Engelhardt ¹⁾ führt aus, ein fremder Pächter werde sich auf unbestimmte Erneuerungsklauseln nur schwerlich einlassen. Auch der Verpächter werde eine möglichst hohe Barvergütung als Verzinsung für das überlassene Vermögen zu erlangen suchen. Er werde nicht bereit sein, zugunsten eines zeit- wie auch wertmäßig oft ungewissen Anspruchs laufend auf eine höchstmögliche Barpacht zu verzichten. ²⁾

Diese Argumentation kann jedoch nicht überzeugen. Es ist nicht ersichtlich, wie-so die Pachtanlagen-Erneuerungsklauseln entscheidend auf gesellschaftsrechtlichen Erwägungen beruhen sollen, die bei Betriebsaufspaltungen im Vordergrund stehen. ³⁾ Sowohl der Pächter als auch der Verpächter haben das größte Interesse daran, den Betrieb voll konkurrenzfähig zu halten. Nur dann ist ein längerer Pachtvertrag für den Pächter überhaupt sinnvoll. Auch dem Verpächter kommt es entscheidend darauf an, am Ende der Pachtdauer einen voll einsatzfähigen Betrieb zurückzuerhalten. Da er sich mit der Verpachtung jedoch weitgehend von seinem Betrieb löst, ist in aller Regel nur der Pächter imstande, die im beiderseitigen Interesse liegende Aufgabe zu erfüllen. Pachtanlagen-Erneuerungsklauseln beruhen daher auch bei fremden Vertragspartnern auf vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen. ⁴⁾

1) Engelhardt in StWa 1960, S. 222 (224).

2) Den Erneuerungsklauseln wird damit lediglich im Rahmen von Betriebsaufspaltungen eine gewisse Bedeutung eingeräumt.

3) Vgl. Heuer StJb 1959/60 S. 327 (348); Henninger in RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen II B 2/61.

4) Gleicher Ansicht: Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66g; Heuer StJb 1959/60, S. 327 (348); Grieger BB 1959, S. 591; DStZ A 1959, S. 180; Knoppe, a. a. O., S. 131.

Vereinbaren die Vertragspartner eine solche Erneuerungsverpflichtung, so wird die Rechtsstellung des Pächters damit besonders ausgestaltet. Mit Abschluß der Erneuerungsklausel übernimmt der Pächter die Gefahr der Verschlechterung und der Ersatzbeschaffung der gepachteten Wirtschaftsgüter, da er funktionell gleichwertige Wirtschaftsgüter zurückgeben muß. Gleichzeitig erhält er die Befugnis, über die gepachteten Wirtschaftsgüter zu verfügen, wie es die technische Entwicklung erfordert. Er kann sie gegebenenfalls veraußern und entfernen. Es fragt sich, ob der Pächter auf Grund dieser umfangreichen Rechte und Pflichten als wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter anzusehen ist.

Zu dem Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gehört zunächst objektiv, daß der wirtschaftliche Eigentümer mit der Sache nach seinem Belieben verfahren kann.

Ein Indiz für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums könnte es daher sein, daß dem Pächter mit ausdrücklichem Willen des bürgerlich-rechtlichen Eigentümers die rechtliche Verfügungsmöglichkeit über die gepachteten Wirtschaftsgüter eingeräumt wird.

Hiergegen ist jedoch einzuwenden, daß der Gesetzgeber selbst es ablehnt, in der Verfügungsberechtigung ein Kriterium für den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums zu sehen. In § 11 Ziff. 2 und 3 StAnpG wird der Treuhänder nicht als steuerliches Zuordnungsobjekt behandelt, obwohl er formell verfügungsbefugter Eigentümer ist. Fragt man nach dem Sinn dieser gesetzlichen Regelung, so ergibt sich, daß dem Treuhänder das Eigentum steuerlich deshalb nicht zugerechnet wird, weil sich seine Befugnisse auf die bloße Verwaltung des Vermögens des Treugebers beschränken. Der Treuhänder trägt nicht die wirtschaftliche Last des Eigentums und ihm fließen die daraus entstehenden Vorteile nicht zu. Aus diesem Grund kann er nicht als wirtschaftlicher Eigentümer in Frage kommen.

Diese Klarstellung weist gleichzeitig darauf hin, wo objektiv der Kern des Begriffs "wirtschaftliches Eigentum" zu suchen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der wirtschaftlich die Rechte ausübt und gleichzeitig die Pflichten übernimmt, die mit der Eigentümerstellung regelmäßig verbunden sind. Die rechtliche Verfügungsbefugnis sagt als rein abstrakte Befugnis noch nichts über die inhaltliche Ausgestaltung des Verhältnisses, das zwischen dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer und dem Verfügungsberechtigten besteht.

Ausschlaggebend kann daher nur ein Gesichtspunkt sein, der insbesondere im neueren Schrifttum immer stärkere Beachtung findet.¹⁾ Danach kann nur derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden, der in der Lage ist,

1) Becker-Riewald-Koch zu § 11 StAnpG Anm. 2.
Herrmann-Heuer zu § 2 EStG Anm. 96.

den rechtlichen Eigentümer für dauernd von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. ¹⁾

Soweit der Pächter lediglich eine Instandhaltungspflicht übernommen hat, ist er von vorneherein verpflichtet, die gepachteten Wirtschaftsgüter dem Verpächter bei Ablauf der Pachtzeit zurückzugeben. Der Verpächter ist in seiner Einwirkung auf die verpachteten Wirtschaftsgüter nur vorübergehend schuldrechtlich gebunden.

Bei vereinbarter Erneuerungspflicht des Pächters wird es dagegen vorkommen, daß der Pächter während der Pachtzeit veraltete Anlagegegenstände veräußert und durch neue ersetzt. Man könnte daher rückblickend folgern, daß das Wirtschaftsgut dem Verpächter bereits mit Pachtbeginn für dauernd entzogen wurde. Durch die Vereinbarung der Erneuerungsklausel würde damit die Bindung des Eigentümers an die verpachteten Wirtschaftsgüter für dauernd aufgehoben.

Man kann den Pächter jedoch nur als wirtschaftlichen Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter ansehen, wenn es von vorneherein feststeht, daß der Verpächter niemals mehr in den Besitz der verpachteten Wirtschaftsgüter gelangen wird. Nur in diesem Fall ist dem Pächter eine so umfassende rechtliche und tatsächliche Herrschaftsstellung eingeräumt, die es rechtfertigt, ihn als wirtschaftlichen Eigentümer zu behandeln. ²⁾

Bei vereinbarter Erneuerungspflicht besteht zwar für den Pächter die Möglichkeit, über bestimmte Anlagegegenstände zu verfügen. Die Auswahl dieser Gegenstände liegt jedoch nicht im Ermessen des Pächters. Die Berechtigung und Verpflichtung

-
- 1) Dieses negative Abgrenzungsmerkmal wurde von Seeliger entwickelt (vgl. "Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht", Stuttgart 1962, und StuW 1963, Spalte 17). Ähnlich auch Martens (in NJW 1962, S. 1849): Wirtschaftlicher Eigentümer ist nur derjenige, der die Bindung des rechtlichen Eigentümers an die Sache endgültig aufheben kann. Vgl. auch das in Anm. 1, S. 74 zitierte Schrifttum.
 - 2) Der eigentliche Anwendungsbereich des "wirtschaftlichen Eigentums" bleibt damit auf die Fälle beschränkt, in denen ein endgültiger Eigentumsübergang durch die Parteien zwar vorbereitet, aber noch nicht vollzogen ist. Gedacht sei beispielsweise daran, daß ein Grundstück zwar verkauft und aufgelassen worden ist, der Eigentumswechsel aber noch nicht im Grundbuch eingetragen ist. In einem solchen Fall wird die besondere Stellung des Erwerbers auch im Zivilrecht anerkannt. Ihm wird ein dinglich wirkendes Anwartschaftsrecht zugesprochen, daß als "Vorstufe" des Eigentums, als ein dem Eigentum "wesensgleiches Minus" bezeichnet wird.

des Pächters zur Erneuerung von Anlagegegenständen, durch die der Besitzstand des Verpächters als des wirklichen Eigentümers gewahrt bleiben soll, orientiert sich allein an der technischen Entwicklung. ¹⁾ Nur wenn es die Anpassung des Betriebs an den jeweiligen Stand der Technik erfordert, wird sich der Pächter zu einer Auswechslung von Anlagegegenständen veranlaßt sehen. Damit ist die Verfügungsbefugnis des Pächters von Umständen abhängig, auf die er keinen Einfluß nehmen kann. Dem Pächter wird keineswegs die Befugnis eingeräumt, nach seinem Belieben den Verpächter von der Einwirkung auf die verpachteten Wirtschaftsgüter für dauernd auszuschließen. ²⁾

Es fehlt somit auch bei vereinbarter Erneuerungspflicht des Pächters ein für den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums wesentliches Merkmal.

Kann man den Pächter demnach objektiv nicht als wirtschaftlichen Eigentümer der gepachteten Altanlagen bezeichnen, so wird dieses Ergebnis durch das subjektive Kriterium bestätigt, das in der Definition des wirtschaftlichen Eigentums enthalten ist. Danach kann der Pächter nur dann wirtschaftlicher Eigentümer sein, wenn er den Willen hat, die gepachteten Altanlagen wie ein Eigentümer zu besitzen. ³⁾

Nimmt man an, der Pächter sei wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Anlagegegenstände, so muß man unterstellen, daß das wirtschaftliche Eigentum an diesen Gegenständen durch die Verpachtung von dem Verpächter auf den Pächter übergegangen ist. Dieser Eigentumsübergang könnte nur damit begründet werden, daß der Pachtvertrag, wirtschaftlich gesehen, eine "Veräußerung" darstellt. Eine solche Deutung entspricht aber weder dem tatsächlichen Verhalten noch dem Willen der Vertragspartner. Der Verpächter will dem Pächter in der Regel weder das rechtliche noch das wirtschaftliche Eigentum an den

1) Vgl. hierzu S. 88.

2) Soweit der Pächter das Recht hat, über die einzelnen gepachteten Inventargegenstände zu verfügen, entspringt dieses Verfügungsrecht eben nur einem sich aus dem Nutzungsrecht des Pächters ergebenden wirtschaftlichen Bedürfnis, da er sonst vielfach an der wirtschaftlichen Nutzung des gepachteten Inventars gehindert wäre (vgl. Staudinger zu § 588 BGB Anm. 2).

3) Grundsätzlich sollte man den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums nicht von einem rein subjektiven Erfordernis abhängig machen. Man wäre sonst auf bloße Mutmaßungen angewiesen, was bei dieser ohnehin schwankenden Begriffsbestimmung sicherlich nicht förderlich ist. Der Wille der Vertragspartner kann daher nur insoweit Berücksichtigung finden, als er aus dem Vertragsinhalt und dem tatsächlichen Verhalten der Parteien erkennbar ist.

Pachtgegenständen überlassen. Da der Pächter die Wirtschaftsgüter nur auf Grund eines Pachtvertrages nutzt, erkennt er bei vertragsgetreuem Verhalten das Eigentum des Verpächters an. Er beschränkt seinen Herrschaftswillen auf den durch die Erneuerungsklausel abgesteckten Rahmen. Somit hat der Pächter auch bei vereinbarter Erneuerungspflicht regelmäßig nicht den Willen, die gepachteten Wirtschaftsgüter wie ein Eigentümer zu besitzen. ¹⁾

Im Schrifttum wird immer wieder versucht, das wirtschaftliche Eigentum des Pächters damit zu begründen, daß der Pächter während der Pachtzeit zum "Träger der wirtschaftlichen Abnutzung" der Pachtanlagen werde. ²⁾

Es ist nicht zu leugnen, daß der Pächter die Nutzung der gepachteten Anlagegüter entscheidend bestimmt. Er erntet die Vorteile, wenn er es versteht, die gepachteten Anlagen möglichst geschickt auszunutzen. Dafür trägt er aber auch die Gefahr einer Verschlechterung der Pachtanlagen.

Letztlich handelt es sich hierbei jedoch um eine Besonderheit, die allen Nutzungsverträgen eigen ist und für sich allein noch kein wirtschaftliches Eigentum des Berechtigten begründen kann. Auch der Nießbraucher, dem als dinglich Berechtigten doch eine weit stärkere Stellung eingeräumt wird als dem Pächter, wird regelmäßig nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen. ³⁾

Es soll nicht in Abrede gestellt werden, daß der Pächter im Rahmen der Erneuerungsklausel zusätzliche Rechte und Pflichten übernimmt. Steuerlich kann er die hieraus entstehenden Verpflichtungen jedoch durch sogenannte Erneuerungsrückstellungen berücksichtigen wie noch im einzelnen darzulegen sein wird. ⁴⁾ Diese Erneuerungsrückstellungen werden der Natur der Erneuerungsklausel, als einer obligatorischen Verpflichtung des Pächters, ⁵⁾ am ehesten gerecht.

Überhaupt sollte man der Streitfrage darüber, ob und inwieweit der Pächter wirtschaftlicher Eigentümer ist, keine zu große praktische Bedeutung beimessen. Es handelt sich hierbei um eine theoretische Frage, die allenfalls bilanztechnischer Natur ist. Vom wirtschaftlichen Ergebnis her gesehen, ist es gleichgültig, ob der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer Absetzungen für Abnutzungen vornimmt, oder ob er seiner Erneuerungspflicht allein durch Erneuerungsrückstellungen nachkommt.

1) Auch von Nolte (in DB 1961, S. 145 (148)) wird geltend gemacht, der Pächter verhalte sich vertragswidrig, wenn er die gepachteten Wirtschaftsgüter "wie ein Eigentümer" besitzen wolle. Dies sei aber in aller Regel nicht anzunehmen.

2) Vgl. Böttcher in RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14 c.

3) Vgl. BFH III 84/54 U vom 9. 7. 54 in BStBl 1954 III S. 250.

4) Vgl. hierzu S. 87.

5) Vgl. hierzu Mittelbach in Gewerbl. Miet- und Pachtverträge in steuerl. Sicht, S. 55.

Betrachtet man den Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer, so muß er, ohne Anschaffungskosten aufgewendet zu haben, die übernommenen Wirtschaftsgüter aktivieren und gewinnmindernde jährliche Abschreibungen vornehmen. Sieht man dagegen den Pächter nicht als wirtschaftlichen Eigentümer an, so führt er lediglich die jährliche Rate seiner Erneuerungsrückstellung gewinnmindernd zu.

In beiden Fällen beeinflussen somit allein die Raten entweder der Absetzungen für Abnutzung oder der Erneuerungsrückstellungen den steuerlichen Gewinn. Die laufenden Rückstellungen stehen dabei den laufenden Abschreibungen wirtschaftlich gleich, weil der Pächter zu Beginn der Pachtzeit in keinem Fall Anschaffungskosten gehabt hat, aber dennoch in den folgenden Jahren ratenweise Beträge gewinnmindernd berücksichtigt.

Stellt man das bisher gewonnene Ergebnis zusammen, so kommt man zu folgendem Schluß:

Die Frage, wie der Pächter bei Pachtbeginn zu bilanzieren hat, läßt sich allein danach entscheiden, ob die Pachtanlagen seinem Vermögen zugerechnet werden können. Für diese Zuordnung ist letztlich der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend. Inwieweit der Pächter wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Wirtschaftsgüter wird, kann nur die Prüfung des einzelnen Pachtvertrages ergeben.

Grundsätzlich bleiben das bürgerlich-rechtliche Eigentum und das wirtschaftliche Eigentum an den verpachteten Anlagegegenständen weiter in der Hand des Verpächters vereint. Damit findet insoweit auch für die Fälle der Betriebsverpachtung der allgemeine Grundsatz Anwendung, daß eine Trennung des rechtlichen Eigentums vom wirtschaftlichen Eigentum zwar möglich ist, aber nur ausnahmsweise in Betracht kommt.¹⁾ Dies gilt sowohl dann, wenn die Parteien eine Instandhaltungspflicht des Pächters vereinbart haben, als auch für den Fall, daß eine Erneuerungsklausel abgeschlossen wurde. Der Pächter kann und darf die gepachteten Wirtschaftsgüter in diesen Fällen nicht aktivieren. Die Befugnis, Absetzungen für Abnutzung vorzunehmen, verbleibt damit insoweit beim Verpächter.

1) Dieses Ergebnis, nach dem es bei der durch das BGB vorgezeichneten Rechtslage bleibt, ist auch im Interesse der Rechtssicherheit zu billigen.

b) Die Bilanzierung während der Pachtdauer

Die Bilanzierungspflicht des Pächters während der Pachtdauer beurteilt sich in erster Linie danach, welche Rechte und Pflichten ihm im Pachtvertrag übertragen worden sind. Die Bilanzierungsfragen sind deshalb getrennt zu untersuchen, je nachdem ob dem Pächter nur eine Instandhaltungspflicht obliegt oder ob er auch eine Erneuerungsverpflichtung übernommen hat.

α) Pachtverträge mit Instandhaltungspflicht des Pächters

Der Pächter, der lediglich zur Instandhaltung der gepachteten Wirtschaftsgüter verpflichtet ist, verbucht den Erhaltungsaufwand als laufende Betriebsausgabe. Es fragt sich, ob er eine Rückstellung für unterbliebene Instandhaltung bilden kann, wenn es ihm nicht möglich gewesen ist, die Instandhaltungsarbeiten in der vorgesehenen Zeit oder im vorgesehenen Umfang durchzuführen.

aa) Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung

Rechtsprechung und Schrifttum haben sich seit jeher damit beschäftigt, wie unterlassene Instandhaltungen beim Betriebsvermögen bilanzmäßig zu behandeln sind. Nach Ansicht der Rechtsprechung ist es grundsätzlich unzulässig, eine Rückstellung für innerbetrieblichen Aufwand zu bilden.¹⁾ Rückstellungen sind immer nur dann zulässig, wenn eine Verbindlichkeit dem Grunde nach besteht. Dabei braucht es nicht genau festzustehen, ob Zahlungen erforderlich werden. Es reicht aus, daß mit der Fälligkeit der Verbindlichkeit gerechnet werden muß.

Soweit es sich lediglich um die "innerbetriebliche Verpflichtung" eines Eigentümers von reparaturbedürftigen Gegenständen handelt, können daher keine Rückstellungen gebildet werden. Es steht dem Steuerpflichtigen allein die Möglichkeit der Rücklagenbildung offen.

Eine solche zweckgebundene Rücklage für zukünftige Instandhaltungsaufwendungen unterscheidet sich von einer Rückstellung jedoch grundlegend.²⁾

Im Wege der Rückstellungsbildung kann der Steuerpflichtige seinen Gewinn für den Zeitraum mindern, in dem er die Rückstellung vornimmt. Dagegen sind Rücklagen stets Teile des bereits versteuerten Betriebsgewinns. Es handelt sich hierbei um abgezweigten Gewinn, der weder ausgeschüttet noch dem Betriebsvermögen zugeschrieben wird.

1) BFH I 54/54 U vom 15.2.55, in BStBl 1955 III S. 172.

2) Beiden gemeinsam ist, daß Beträge durch Passivierung vorverteilt werden, um dann insgesamt oder teilweise auf einmal verausgabt zu werden.

Bei einer Betriebsverpachtung besteht die Instandhaltungspflicht des Pächters jedoch gegenüber dem Verpächter. Es handelt sich daher um eine dem Grunde nach bestehende echte Verbindlichkeit, die sich aus der Rechtsbeziehung des Pächters zu einer dritten Person - dem Verpächter - ergibt. Dem Pächter steht daher eine "echte" Rückstellung wegen unterbliebener Instandhaltung zu. ¹⁾

bb) Zur Aktivierungs- und Abschreibungsbefugnis bei zusätzlicher Anschaffung von Wirtschaftsgütern durch den Pächter

Schafft der Pächter, der lediglich eine Instandhaltungspflicht übernommen hat, während der Pachtdauer neue Wirtschaftsgüter an, so richtet sich der bilanzmäßige Ausweis dieser Gegenstände entscheidend nach der Ausgestaltung des einzelnen Vertrages.

cc) Fehlen einer vertraglichen Regelung

Enthält der Pachtvertrag keine diesbezüglichen Vereinbarungen, so wird der Pächter bürgerlich-rechtlicher Eigentümer der von ihm erworbenen beweglichen Anlagegegenstände nach § 929 BGB. Er muß diese Wirtschaftsgüter dementsprechend in seiner Bilanz aktivieren und von den Buchwerten Absetzungen für Abnutzung vornehmen.

Im übrigen beurteilen sich die bürgerlich-rechtlichen Eigentumsverhältnisse nach § 946 BGB in Verbindung mit §§ 93 bis 95 BGB. ²⁾ Verbindet der Pächter bewegliche Sachen dergestalt mit dem gepachteten Betriebsgrundstück, daß sie zu wesentlichen Bestandteilen werden (§§ 93, 94 BGB), so wird der Verpächter Eigentümer (§ 946 BGB). Gleiches gilt für die Errichtung von Gebäuden, soweit § 94 BGB eingreift. ³⁾ Ein Eigentumserwerb des Verpächters kommt jedoch dann nicht

-
- 1) Im Ergebnis herrschende Meinung: RFH I A 324/31 vom 28.6.1932, in RStBl 1932, S. 949; Blümich-Falk-Steinbring zu § 5 EStG, Anm. 19; Roser DB 1953, S. 357 (358); FG Schleswig-Holstein I 73-76/54 vom 21.2.1956 in EFG 1956, S. 163 (Nr. 188) - rechtskräftig -.
 - 2) § 588 Abs. II BGB kann insoweit nicht zur Anwendung kommen, da die §§ 587 - 589 BGB nur auf Betriebsverpachtungen mit vereinbarter Erneuerungspflicht des Pächters entsprechend anwendbar sind. Vgl. S. 98.
 - 3) Nach § 95 Abs. I Satz 2 BGB gehören Gebäude, die in Ausübung eines Rechtes an einem fremden Grundstück verbunden wurden, nicht zu den wesentlichen Bestandteilen des Grundstücks. Dieser Ausschluß gilt nach herrschender Meinung jedoch nur soweit dingliche Rechte in Frage kommen (vgl. Dancelmann in Palandt zu § 95 BGB Anm. 3). Die obligatorische Berechtigung des Pächters wird durch § 95 Abs. I Satz 2 BGB nicht erfaßt.

in Frage, wenn die Sachen nur zu einem "vorübergehenden Zweck" mit dem Grundstück verbunden werden (§ 95 Abs. I Satz 1 und Abs. II BGB).¹⁾ Dieser Ausschluß hat insbesondere bei Miet- und Pachtverhältnissen, die auf einen begrenzten Zeitraum abgeschlossen werden, seine Bedeutung. Soll das Gebäude nur den Zwecken des Pächters dienen, wofür eine Vermutung spricht, dann gilt es als nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden. Dient das Gebäude dagegen sowohl den Zwecken des Pächters als auch nach Beendigung des Pachtverhältnisses den Zwecken des Verpächters, dann greift § 95 BGB nicht ein.²⁾

Soweit § 946 BGB nicht anwendbar ist, aktiviert der Pächter als bürgerlich-rechtlicher Eigentümer die unbeweglichen Anlagegegenstände. Geht das Eigentum jedoch nach § 946 BGB unmittelbar auf den Verpächter über, dann wäre der Pächter zu einer Aktivierung nur berechtigt, wenn er als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden könnte.

Es wurde bereits dargelegt, daß der Pächter nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer der gepachteten Inventargegenstände wird. Auch bezüglich der vom Pächter in dem hier aufgezeigten Rahmen zusätzlich angeschafften Gegenstände besteht keine Veranlassung, von der dinglichen Rechtslage abzuweichen.

Der Pächter hat keinesfalls die Befugnis, den Verpächter für dauernd von der Einwirkung auf die errichteten Anlagen auszuschließen. Ihm steht lediglich das Recht zu, die Anlagen während der Pachtzeit zu nutzen. Nach Ablauf des Pachtvertrages muß er sie jedoch an den Verpächter als den Eigentümer herausgeben und kann lediglich einen Bereicherungsanspruch nach §§ 951, 812 BGB gegen den Verpächter geltend machen.³⁾

Soweit das Eigentum an den vom Pächter angeschafften Anlagegegenständen gemäß § 946 BGB auf den Verpächter übergeht, ist der Pächter somit zu einer Aktivierung nicht berechtigt.

ßß) Vereinbarung einer Heimfallklausel

In der Praxis einigen sich die Parteien in der Regel bereits im Pachtvertrag ausdrücklich über die Frage, was mit den vom Pächter zusätzlich angeschafften Wirtschaftsgütern zu geschehen hat. Oft werden hierbei sogenannte "Heimfallklauseln"

-
- 1) Es kommt für das bürgerliche Recht ausschließlich auf die Zweckbestimmung im Zeitpunkt der Verbindung mit dem Grund und Boden an (vgl. BGH V ZR 36/51 vom 31.10.52, in DB 1952, S. 1031).
 - 2) Vgl. Baltzer in StuW 1953, Spalte 651 (653).
 - 3) Hierbei ist unterstellt, daß der Pachtvertrag keine diesbezüglichen Regelungen enthält.

vereinbart, deren Ausgestaltung im einzelnen recht unterschiedlich sein kann.¹⁾ Von einem Heimfallrecht des Verpächters spricht man dann, wenn der Pächter sich verpflichtet, diejenigen Wirtschaftsgüter, die er im Zusammenhang mit dem Pachtverhältnis angeschafft hat, nach Ablauf des Pachtvertrages unentgeltlich an den Verpächter herauszugeben.

Die Parteien können den Umfang dieser Heimfallverpflichtung des Pächters nach ganz verschiedenen Gesichtspunkten abgrenzen. Aus der Vielzahl der Möglichkeiten seien nur einige Beispiele erwähnt: Die Heimfallverpflichtung des Pächters kann sich gegenständlich auf Gebäude oder Gebäudeteile, die vom Pächter errichtet werden, beschränken. Sie kann aber auch nur bewegliche Anlagegüter erfassen. Eine andere Einschränkung des Heimfallrechts kann darin liegen, daß der Pächter nur die Wirtschaftsgüter dem Verpächter unentgeltlich überlassen muß, die er bei Pachtende nicht entfernt hat.

Da die Ausgestaltung der einzelnen Heimfallklausel somit im Belieben der Vertragspartner steht, soll im folgenden lediglich ganz allgemein untersucht werden, wie diejenigen Wirtschaftsgüter zu bilanzieren sind, auf die sich die Heimfallverpflichtung des Pächters erstreckt.²⁾

Auszugehen ist auch hier wieder von der dinglichen Rechtslage. Im Regelfall erfolgt der Heimfall erst bei Pachtende. Der Pächter wird dann zunächst unter den oben näher umschriebenen Voraussetzungen³⁾ bürgerlich-rechtlicher Eigentümer der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Damit ist er zunächst einmal verpflichtet, diese Vermögensgegenstände in seiner Bilanz zu aktivieren.

Jedoch ist die Tatsache zu berücksichtigen, daß der Pächter die Wirtschaftsgüter bei Ende der Pachtzeit dem Verpächter unentgeltlich überlassen muß. Steht fest, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter kürzer ist, als die Laufzeit des Pachtvertrages, so bleibt die Heimfallverpflichtung unberücksichtigt. Das Wirtschaftsgut wird von der Heimfallverpflichtung nicht betroffen. Hat das Wirtschaftsgut jedoch eine über die Pachtzeit hinausgehende Nutzungsdauer, so muß die Heimfallverpflichtung sich auf die Absetzungsbefugnis des Pächters auswirken.⁴⁾ Mit Ablauf des Pachtvertrages wird das Wirtschaftsgut

1) Zur allgemeinen Problematik der Heimfallklauseln vgl. die ausführliche Darstellung von Ortmaier, a. a. O.

2) Soweit die Heimfallklausel nur die nicht entfernten Wirtschaftsgüter erfaßt, wird in diesem Zusammenhang nur von den Wirtschaftsgütern gesprochen, mit deren Entfernung nicht zu rechnen ist. Ist mit Entfernung zu rechnen, vgl. die Ausführungen auf S. 80.

3) Vgl. S. 80.

4) Vgl. Grass RWP-Blattei 14 (D) Einkommensteuer II B 16/60). Abzustellen ist nicht auf die vereinbarte, sondern auf die mutmaßliche Vertragsdauer.

für den Pächter wertlos. Nach der Ansicht von Grass ¹⁾ hat der Pächter deshalb das Recht, die Absetzungen auf die Pachtdauer zu verteilen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG bestimmt sich damit nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzung.

Heuer ²⁾ zeigt daneben im Anschluß an den Reichsfinanzhof ³⁾ noch einen weiteren Weg auf, wie die Heimfallverpflichtung bilanzmäßig berücksichtigt werden kann. Danach sollen die Absetzungen für Abnutzung nach der längeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bemessen werden. Gleichzeitig hätte der Pächter jedoch Zuführungen zu einem Passivposten "Heimstellungen" in der Weise zu machen, daß dieser Passivposten im Jahr des Heimfalls möglichst mit dem dann in der Steuerbilanz voraussichtlich vorhandenen Buchwert der abzutretenden Anlagen übereinstimmt.

Was die praktische Handhabung anbetrifft, so ist die von Grass vorgeschlagene Lösung sicher einfacher und klarer. Letztlich hat die Entscheidung für die eine oder andere Bilanzierungsmöglichkeit jedoch nur technische Bedeutung. ⁴⁾ Im Ergebnis billigt es das Schrifttum einhellig, daß der Pächter die Heimfallverpflichtung während der Pachtzeit berücksichtigen kann. ⁵⁾

Bisher wurde der Fall untersucht, daß der Pächter bei Pachtende verpflichtet ist, das Eigentum auf den Verpächter zu übertragen. Die Vertragspartner können jedoch auch eine Heimfallklausel vereinbaren, nach der das Eigentum unmittelbar mit Anschaffung durch den Pächter auf den Verpächter übergehen soll. ⁶⁾

Um den Anwendungsbereich solcher Heimfallklauseln näher zu umgrenzen, sei kurz dargelegt, unter welchen Voraussetzungen ein sofortiger Eigentumserwerb des Verpächters überhaupt denkbar ist. ⁷⁾

1) Grass wie Anm. 4, S. 82; Haegele WT 57, S. 69.

2) Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 c.

3) RFH I A 79-80/30 vom 16.9.30, RStBl. 1930, S. 717.

4) Heuer (wie Anm. 2) gesteht dem Pächter deshalb auch ein Wahlrecht zu.

5) Dies gilt nur dann nicht, wenn die Parteien eine Wertausgleichsverpflichtung des Verpächters vereinbart haben (vgl. S. 95).

6) Gleiches gilt für die Wirtschaftsgüter, an denen der Verpächter auf Grund gesetzlicher Regelung (§ 946 BGB) schon während der Pachtzeit Eigentum erwirbt, soweit sich die Heimfallklausel auf diese Gegenst. erstreckt.

7) Die gleiche Frage stellt sich, soweit es sich um den sofortigen Eigentumsübergang bei Ersatzbeschaffungen im Rahmen einer Pachtanlagenerneuerungsklausel handelt (vgl. hierzu S. 97).

Da der Pächter Dritten gegenüber regelmäßig im eigenen Namen auftritt, ist ein Eigentumserwerb des Verpächters durch Stellvertretung des Pächters (§§ 164 Abs. I, 929, 868 BGB) nicht möglich. Es kommt lediglich ein Eigentumserwerb im Rahmen der "verdeckten" Stellvertretung in Frage, wobei verschiedene Konstruktionen denkbar sind.

Zunächst sei die Möglichkeit des Erwerbs durch "Insichgeschäft" erwähnt. Hierbei schließt der Pächter die für den Eigentumserwerb des Verpächters erforderliche Einigung über den Eigentumsübergang (§ 929 Abs. I BGB) mit sich selbst ab, sobald er den Gegenstand erworben hat. Dieses Selbstkontrahieren ist nach § 181 BGB wirksam, da es ausschließlich in Erfüllung der in dem Pachtvertrag vereinbarten Heimfallverpflichtung geschieht. Die daneben erforderliche Übergabe an den Verpächter wird dadurch ersetzt, daß der Pächter im Wege des Selbstkontrahierens mit sich selbst ein Besitzmittlungsverhältnis abschließt (§§ 930, 868, 181 BGB).

Daneben ist ein Eigentumserwerb des Verpächters im Wege des sogenannten "Vorauskonstituts" (antizipiertes Besitzkonstitut) möglich. Dabei vereinbaren die Vertragspartner bereits bei Abschluß des Pachtvertrages eine Übereignung durch Besitzkonstitut. Die hierfür erforderliche Einigung und das Besitzmittlungsverhältnis werden also abgeschlossen, bevor der Pächter überhaupt den Besitz an den zu erwerbenden Gegenständen erlangt hat. Das Vorauskonstitut wird mit Besitzergreifung durch den Pächter wirksam, sofern in diesem Zeitpunkt die Einigung zwischen Pächter und Verpächter noch besteht.

Nach beiden Konstruktionen wird jedoch zunächst der Pächter Eigentümer, auch wenn er das Eigentum sofort auf einem der beiden Wege dem Verpächter weiter überträgt. Dieser "Durchgangserwerb" des Pächters hat für den Verpächter die nachteilige Folge, daß sein Eigentum mit den gesetzlichen Pfandrechten oder den Pfändungspfandrechten belastet ist, denen das Vermögen des Pächters zu diesem Zeitpunkt unterliegt. Hinzu kommt, daß die Rechtsprechung für den Eigentumserwerb im Rahmen des Insichkonstituts und des Vorauskonstituts ein sogenanntes "Verlautbarungserfordernis" aufgestellt hat,¹⁾ das für den Pächter eines Gewerbebetriebs nur schwer zu erfüllen sein wird.

Zur Vermeidung der daraus entstehenden Schwierigkeiten wurde im Schrifttum das sogenannte "Geschäft, für wen es angeht" entwickelt.²⁾ Danach würde der

-
- 1) Vgl. RG VII 21/33 vom 4.4.33, in RGZ 140, S. 223 (231): An dem Erfordernis der Erkennbarkeit des Eigentumsübergangs ist grundsätzlich festzuhalten. Ähnlich BGH IV ZR 24/56 vom 13.6.56 in BGHZ 21, S. 52 (58).
- 2) Dazu im einzelnen Lehmann, a. a. O., § 36 IV 2c; vgl. auch die gesetzliche Regelung in § 80 Abs. II Versicherungsvertragsgesetz.

Verpächter unmittelbar Eigentum erwerben können, wenn es den Vertragspartnern des Pächters gleichgültig ist, für wen dieser das Eigentum erwerben will. Die Nachteile eines Durchgangserwerbs des Pächters werden insoweit vermieden. Im Rahmen von Betriebsverpachtungen wird diese Konstruktion, die für Bargeschäfte des täglichen Lebens entwickelt wurde, jedoch kaum eingreifen. Es handelt sich hier regelmäßig um den Erwerb von wertvollen Anlagegütern, die zudem meistens auf Kredit gekauft werden. Bei Kreditgeschäften sind die Regeln über das "Geschäft, für den es angeht" anerkanntermaßen nicht anwendbar, da es dem Veräußerer entscheidend auf die Person ankommt, der er den Kredit gewährt. ¹⁾

Dieser kurze Überblick zeigt, daß mit der bloßen Vereinbarung eines sofortigen Heimfalls der Eigentumserwerb des Verpächters noch nicht in jedem Fall sichergestellt ist. Es muß vielmehr jeweils geprüft werden, ob die zusätzlichen Voraussetzungen für einen Eigentumserwerb des Verpächters tatsächlich erfüllt sind.

Hat der Verpächter jedoch das bürgerlich-rechtliche Eigentum an den vom Pächter angeschafften Gegenständen erworben, dann besteht kein Anlaß, bezüglich der Bilanzierung von der dinglichen Rechtslage abzuweichen. Allerdings ist diese Feststellung nicht unbestritten.

Heuer ²⁾ geht davon aus, daß die zusätzlich angeschafften Wirtschaftsgüter dem Verpächter wirtschaftlich erst bei Pachtende zufallen. Aus diesem Grund sei der Pächter während der Pachtdauer als wirtschaftlicher Eigentümer stets zu einer Aktivierung berechtigt und verpflichtet.

Der Auffassung von Heuer kann in dieser allgemeinen Form nicht gefolgt werden. Wie bereits mehrfach erwähnt, kann letztlich nur an Hand des einzelnen Pachtvertrages überprüft werden, inwieweit der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Steht dem Pächter bezüglich der in das Eigentum des Verpächters übergegangenen Wirtschaftsgüter lediglich eine Instandhaltungspflicht zu, dann kann er insoweit von vorneherein nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers haben. Auch Heuer ³⁾ behandelt den Pächter grundsätzlich nur dann als wirtschaftlichen Eigentümer, wenn die Parteien eine Erneuerungsklausel vereinbart haben. Es kann hierzu auf vorangegangene Ausführungen verwiesen werden. ⁴⁾

1) Vgl. Lehmann, a. a. O., § 36 IV 2 c.

2) Heuer in Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 d. Nur soweit der Verpächter die Kosten für die zusätzliche Anschaffung von Wirtschaftsgütern durch Verrechnung mit den Pachtzinszahlungen selbst trägt, ist auch Heuer der Ansicht, daß diese Wirtschaftsgüter schon während der Pachtdauer beim Verpächter auszuweisen sind.

3) Heuer in Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 g.

4) Vgl. S. 73.

Selbst wenn die Parteien jedoch vereinbaren, daß dem Pächter bezüglich der unter die Heimfallklausel fallenden Wirtschaftsgüter eine Erneuerungspflicht obliegt, wird der Pächter dadurch nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer. Auch dann fehlt dem Pächter die für den wirtschaftlichen Eigentümer charakteristische Befugnis, den Verpächter für dauernd von der Nutzung der erworbenen Wirtschaftsgüter auszuschließen.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden: Schafft der Pächter während der Pachtdauer zusätzliche Wirtschaftsgüter an, so richtet sich die bilanzmäßige Behandlung grundsätzlich nach der dinglichen Rechtslage. Der Pächter darf die zusätzlich angeschafften Wirtschaftsgüter nur insoweit aktivieren, als er bürgerlich-rechtlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände geworden ist. Aktiviert der Pächter in diesem Fall die angeschafften Wirtschaftsgüter, so kann sich die Heimfallklausel auf die Verteilung der Absetzungen für Abnutzung auswirken.

8) Pachtverträge mit Erneuerungspflicht des Pächters

Vereinbaren die Vertragspartner eine sogenannte Pachtanlagen-Erneuerungspflicht des Pächters, so ist der Pächter nach der hier vertretenen Ansicht grundsätzlich nicht berechtigt, die gepachteten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu aktivieren. Da er insoweit nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, ist ein Abweichen von der zivilrechtlichen Rechtslage nicht gerechtfertigt.

Die Besonderheit, die allen Pachtverträgen mit Erneuerungsklausel gemeinsam ist, besteht in der Verpflichtung des Pächters, den Betrieb laufend der technischen Entwicklung anzupassen. Aus dieser Verpflichtung können sich für den Pächter große wirtschaftliche Belastungen ergeben.¹⁾ Es fragt sich, ob der Pächter, der diese Belastung auf sich zukommen sieht, hierfür Rückstellungen bilden darf, die an den Wiederbeschaffungskosten orientiert sind.²⁾

-
- 1) Es kann die Erneuerung ganzer Maschinenparks erforderlich werden. Gedacht sei beispielsweise an eine Umstellung der Energiequellen von Kohle auf Elektrizität.
 - 2) Nach der hier vertretenen Ansicht könnte der Pächter durch diese Rückstellungen die gesamten Wiederbeschaffungskosten ansammeln. Soweit dem Pächter die Absetzungsbefugnis zugesprochen wird (vgl. oben S. 69), hätten die Rückstellungen lediglich die Funktion, die Differenz zwischen den durch Absetzungen für Abnutzung angesammelten Beträgen und den Wiederbeschaffungskosten zu neutralisieren. Im Ergebnis enthalten die beiden Methoden keinen Unterschied. Vgl. hierzu auch S. 77.

aa) Zur Zulässigkeit von Erneuerungsrückstellungen

Bereits der Reichsfinanzhof beschäftigte sich in verschiedenen Urteilen mit der Frage, ob der Pächter Erneuerungsrückstellungen vornehmen kann. ¹⁾ Grundsätzlich wurden Erneuerungsrückstellungen nur insoweit für zulässig gehalten, als laufende Erneuerungen unterblieben waren. Man gestattete dem Pächter nur dann eine Rückstellung, wenn er seiner vertraglichen Verpflichtung zur Erneuerung nicht rechtzeitig nachgekommen war und ein entsprechender Anspruch des Verpächters gegen den Pächter auf Vornahme von Neuanschaffungen bereits entstanden war. ²⁾ In allen übrigen Fällen, so führte der Reichsfinanzhof aus, diene die Erneuerungsverpflichtung dem eigenen Interesse des Pächters und bedeute keine Last, die zu einer Rückstellung berechtige. ³⁾ Die Verpflichtung zum Ersatz zukünftig unbrauchbar werdender Gegenstände könne nicht bereits vorher durch Einsetzung eines Passivpostens berücksichtigt werden.

Das Schrifttum wandte sich jedoch schon sehr bald gegen diese wirklichkeitsfremde Ansicht. So führte Mirre ⁴⁾ aus, die Meinung des Reichsfinanzhofs sei mit der dynamischen Bilanzauffassung nicht vereinbar. Der Betrieb des Pächters verbrauche allmählich die vorhandenen Betriebsgegenstände und dafür rücke der Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung immer näher. Die ursprünglich mit "0" zu bewertende, in einer zukünftigen Ausgabe bestehende Last werde daher immer drückender.

Diesen Bedenken schloß sich der Bundesfinanzhof in einer viel beachteten Entscheidung an, ⁵⁾ die im Schrifttum fast einhellig Zustimmung fand. ⁶⁾

Der Bundesfinanzhof begründet seine Meinung dogmatisch mit dem Begriff des "Wirtschaftsgutes". Der Reichsfinanzhof hatte diesen Begriff in erster Linie bürgerlich-rechtlich zu erfassen versucht. Ganz folgerichtig wurde demgemäß der Begriff der Rückstellung mit einer einklagbaren Forderung verbunden. Diesen Ausgangspunkt verließ der Bundesfinanzhof mit seiner Entscheidung vom 19. 7. 1955. ⁷⁾

1) RFH I A 165/30 v. 10. 10. 30, RStBl 31, S. 118; RFH I A 40/31 v. 8. 10. 31, RStBl 32, S. 20; RFH I A 324/31 v. 28. 6. 32, RStBl 32, S. 949; RFH I A 237/33 v. 9. 10. 34, RStBl 35, S. 699.

2) RFH I A 40/31 v. 8. 10. 31, RStBl 32, S. 20.

3) RFH I A 237/33 v. 9. 10. 34, RStBl 35, S. 699.

4) Mirre in StuW 1934, Spalte 1637 (1639).

5) BFH I 194/54 S v. 19. 7. 55, BStBl 55 III S. 266.

6) Vgl. beispielsweise Hoffmann in FR 1955, S. 495; Henninger DB 1955, S. 1169; Knoppe, a. a. O., S. 96.

7) Vgl. Anm. 5.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs muß der steuerrechtliche Begriff des bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgutes entsprechend seiner wirtschaftlichen Bedeutung weiter gefaßt werden. Unter einem "passiven Wirtschaftsgut" ist jede nach den Gegebenheiten des Wirtschaftslebens "bewertungsfähige Last" zu verstehen.¹⁾ Eine Schuld ist daher immer schon dann passivierungsfähig, wenn sie dem Grunde nach entstanden ist, ohne Rücksicht darauf, ob sie bereits fällig ist.²⁾

Im Wirtschaftsleben wird aber gerade der Tatsache, daß die gepachteten Wirtschaftsgüter während der Pachtzeit bereits erheblich verbraucht worden sind und deshalb in nächster Zeit ersetzt werden müssen, wesentliches Gewicht beigemessen.¹⁾ Ein potentieller Käufer würde nur einen entsprechend geminderten Kaufpreis zahlen.

Die Verpflichtung, unbrauchbar werdende Betriebsgegenstände kostenlos zu ersetzen, ist deshalb nach Ansicht des Bundesfinanzhofs als besonders bewertungsfähige Last anzuerkennen. Diesbezügliche Rückstellungen sind grundsätzlich zuzulassen.

Damit wird für den Pächter, der die Erneuerungsverpflichtung übernommen hat, auch ein wirtschaftlich tragbares Ergebnis gewonnen. Der Erneuerungsaufwand drängt sich nicht auf die Jahre zusammen, in denen die Güter ersetzt werden, sondern er kann bereits während der Pachtzeit allmählich angesammelt werden.³⁾

Die praktischen Konsequenzen dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs bereiten jedoch große Schwierigkeiten, so sehr sie auch im grundsätzlichen zu begrüßen ist.

Zunächst einmal ist der Umfang nur schwer zu bestimmen, in dem Erneuerungsrückstellungen zulässig sein sollen. Diese Unsicherheit liegt schon in der Natur der Erneuerungsklausel begründet. Die Verpflichtung des Pächters, den Betrieb ständig der technischen Entwicklung anzupassen, wird niemals ganz eindeutig zu definieren sein. Es kann im Einzelfall sehr fraglich sein, ob bei der Erneuerung bestimmter Maschinen wirklich die technische Entwicklung maßgebend ist, oder ob nicht vielmehr andere Erwägungen, wie beispielsweise die Erweiterung der Produktionskapazität, im Hintergrund stehen. Eine genaue Erfassung der in Erfüllung der Erneuerungsverpflichtung anzuschaffenden Gegenstände muß aber auf jeden Fall gewährleistet sein. Nur so kann vermieden werden, daß der Pächter im Wege der Rückstellung den steuerpflichtigen Gewinn um Beträge mindert, die eigentlich nur als echte Rücklagen angesammelt werden dürften.

1) So der BFH I 194/54 S v. 19. 7. 55, BStBl 1955, III S. 266.

2) Hoffmann in FR 1955, S. 495.

3) Vgl. hierzu im einzelnen die Ausführungen auf S. 90.

Es muß daher gefordert werden, daß die Parteien die vereinbarte Erneuerungsklausel möglichst konkret abgrenzen. Grundsätzlich kann der Pächter Rückstellungen nur insoweit bilden, als Neuanschaffungen durch die technische Entwicklung erforderlich werden. Die Anpassung der Produktion an veränderte wirtschaftliche Umstände fällt nicht darunter.

Große Schwierigkeiten bereitet daneben auch die Feststellung, in welcher Höhe sich die Rückstellungen halten müssen.¹⁾ Der Bundesfinanzhof führt dazu lediglich aus, die Höhe der Rückstellungen werde "durch die Abnutzung der gepachteten Güter während der Pachtzeit" bestimmt.²⁾ Damit ist aber lediglich die Verteilung der Rückstellungen auf die Pachtzeit im Unterschied von der einmaligen Rückstellung bei Eintritt des Erneuerungsbedarfs gemeint.³⁾ Zu der Frage, in welcher Höhe die Rückstellungen zu bemessen sind, nimmt der Bundesfinanzhof nicht Stellung.

Nach der im Schrifttum unbestritten herrschenden Ansicht richtet sich die Höhe der Erneuerungsrückstellungen nach den Wiederbeschaffungskosten.⁴⁾ Der Wiederbeschaffungspreis steht aber regelmäßig im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung noch nicht genau fest. Die Höhe der Rückstellung kann sich deshalb nur an Schätzungen orientieren, die die voraussichtliche technische Entwicklung nach branchenüblichen Kenntnissen ungefähr erfassen. Sind jedoch umfassende technische oder betriebswirtschaftliche Neuerungen zu erwarten, so wird auch eine ungefähre Schätzung der entstehenden Kosten nicht möglich sein.

Auch der Zeitpunkt, zu dem erstmals eine Rückstellung zulässig sein soll, wird sich nicht genau bestimmen lassen. Einerseits ist eine Rückstellung dann nicht

-
- 1) Vgl. hierzu Mittelbach in Gewerbl. Miet- u. Pachtverträge in steuerl. Sicht, S. 57.
 - 2) BFH I 194/54 S v. 19.7.55, BStBl 1955 III S. 266.
 - 3) Dies ergibt sich aus den Gründen der Entscheidung (vgl. Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j).
 - 4) Die Buchwerte der gepachteten Gegenstände sind somit nicht maßgeblich. Vgl. Henninger DB 55, S. 1169 (1170); Hoffmann FR 55, S. 496; Grass in Hartmann-Böttcher Anm. 42 zu §§ 4, 5 EStG; Heuer in Herrmann-Heuer zu § 5 Anm. 66 j; Knoppe, a. a. O., S. 98; Neitzel, a. a. O., S. 124; Roser DB 53, S. 357; Zartmann NB 52, S. 82; Littmann TZ 275 zu §§ 4, 5 EStG. Nach Gehrke (FR 56, S. 56 (58)) sind nicht die Wiederbeschaffungskosten Grundlage der Rückstellung, sondern der Teil der Wiederbeschaffungskosten, der dem Wertigkeitsgrad der Anlagen entspricht, die bei Pachtbeginn übernommen wurden. Diese Ansicht wird von Knoppe, a. a. O., S. 101, 102 überzeugend widerlegt.

gerechtfertigt, wenn es völlig ungewiß ist, ob eine Erneuerung erforderlich wird. Andererseits kann dem Pächter nicht zugemutet werden, die Rückstellungsbildung so lange hinauszuzögern, bis der Umfang der technischen Erneuerung zweifelsfrei feststeht. Man wird lediglich fordern können, daß mit der Erneuerung "ernstlich" zu rechnen sein muß.¹⁾ Damit wird dem Pächter bei der Wahl des Zeitpunktes, zu dem er mit der Rückstellungsbildung beginnen kann, ein gewisser Ermessensspielraum zugestanden.²⁾

Die Unsicherheiten bezüglich des Zeitpunktes und der Höhe der Rückstellungsbildung lassen sich nur dadurch auf ein Mindestmaß beschränken, daß man diese beiden Faktoren miteinander kombiniert.³⁾ Danach wäre eine Rückstellungsbildung erst dann zulässig, wenn der Pächter sich wenigstens ein ungefähres Bild von der Höhe der zu erwartenden Kosten machen kann.

Ein gewisser Ermessensspielraum des Pächters wird jedoch immer der Nachprüfung durch die Verwaltung entzogen sein. Letztlich läßt sich das nur damit rechtfertigen, daß die Möglichkeit der Rückstellungsbildung zugunsten des Steuerpflichtigen entwickelt wurde.

~~αα)~~ Berücksichtigung von Preisschwankungen der Wiederbeschaffungskosten

Geht man davon aus, daß die tatsächliche Bestimmung von Erneuerungszeitpunkt und Wiederbeschaffungskosten keine Schwierigkeiten bereitet, so stellen sich weitere Fragen. Zunächst sei darauf eingegangen, in welcher Weise Preisschwankungen zu berücksichtigen sind.

Es wird häufig vorkommen, daß der Wiederbeschaffungspreis während der Rückstellungsbildung steigt. Der Pächter wird regelmäßig daran interessiert sein, diese Preissteigerung durch eine Erhöhung der Rückstellungen aufzufangen.

Grundsätzlich entspricht eine solche Erhöhung dem Wesen und der Funktion der Erneuerungsrückstellung und ist deshalb zulässig.⁴⁾ Bereits 1951 sah Böttcher⁵⁾ in der Erneuerungsklausel die bedeutsamste legale Möglichkeit, Preissteigerungen nicht nur zu neutralisieren, sondern auch die Substanz eines Unternehmens zu sichern, wie es mit steuerlicher Anerkennung bei keiner anderen Gestaltung

1) Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j.

2) Henninger in DB 1955, S. 1169; Knoppe, a.a.O., S. 97.

3) Die Rückstellungsbildung richtet sich damit nicht allein nach der technischen Entwicklung. Vielmehr ist auch die Vorausssehbarkeit der entstehenden Kosten zu berücksichtigen.

4) Vgl. oben S. 89, Anm. 4.

5) Böttcher in StbJb 1951, S. 133.

möglich ist. ¹⁾

Im einzelnen ist jedoch unklar, in welcher Form die Preissteigerungen zu berücksichtigen sind.

Die Höhe der Erneuerungsrückstellung richtet sich zunächst danach, ob der Pächter die gepachteten Maschinen bei Pachtbeginn aktiviert hat. Aktiviert der Pächter die gepachteten Anlagegüter, so berücksichtigt er seine Erneuerungsverpflichtung durch Absetzung für Abnutzung und durch Rückstellungen. Im Wege der Rückstellungsbildung erfaßt er dabei nur die Beträge, die sich aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Wiederbeschaffungspreis ergeben. Unterläßt der Pächter dagegen eine Aktivierung, dann umfaßt die Erneuerungsrückstellung die gesamten Wiederbeschaffungskosten. Im Ergebnis besteht kein Unterschied, ganz gleich, ob der Pächter Absetzungen für Abnutzung und Erneuerungsrückstellungen vornimmt oder ob er seine Verpflichtung lediglich durch eine Erneuerungsrückstellung Rechnung trägt. ²⁾ Welcher Ansicht man den Vorzug gibt, wird demnach von Heuer ³⁾ auch nur als rein bilanztechnische Frage bezeichnet, die für die Gewinnermittlung bei dem Pächter ohne Bedeutung ist.

Nach der hier vertretenen Meinung ist der Verpächter als juristischer und wirtschaftlicher Eigentümer der verpachteten Anlagegegenstände anzusehen und der Pächter deshalb zu einer Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn nicht berechtigt. ⁴⁾ Er berücksichtigt die gestiegenen Wiederbeschaffungskosten deshalb in voller Höhe durch eine Erneuerungsrückstellung. Dabei fragt es sich jedoch, in welcher Weise das im einzelnen geschieht. Die verschiedenen denkbaren Möglichkeiten seien an Hand eines einfachen Beispiels erläutert:

Der Pächter übernimmt bei Pachtbeginn eine Maschine mit einem Anschaffungswert von 8.000,- DM. Es steht fest, daß die Maschine nach vier Jahren erneuert werden muß. Im dritten Jahr stellt sich heraus, daß die Maschine auf Grund der

-
- 1) In der Anpassung der Rückstellung an die gestiegenen Wiederbeschaffungskosten ist gerade die entscheidende Besonderheit derartiger Pachtverträge mit Erneuerungsklausel zu sehen, da der Eigentümer selbst Rückstellungen für erhöhte Wiederbeschaffungskosten wegen Preissteigerungen nicht bilden kann (vgl. Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j). Die organische Bilanztheorie von Schmidt, nach der bei Preissteigerungen der Wiederbeschaffungspreis in Ansatz zu bringen ist, wird steuerlich nicht anerkannt.
 - 2) Heuer spricht im ersten Fall von einer Bruttomethode, im zweiten Fall von einer Nettomethode (Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j).
 - 3) Heuer in StbJb 1959/60 S. 327 (330).
 - 4) Vgl. S. 78.

technischen Verbesserungen voraussichtlich 14.000. - DM kosten wird.

Am einfachsten wäre es, wenn der Pächter bereits bei Eintritt der Preissteigerung den entstehenden Mehraufwand berücksichtigen dürfte. Nach dem angeführten Beispiel würde der Pächter danach im ersten und zweiten Jahr je 2.000. - DM zurückstellen und diese Rückstellung im dritten Jahr um 6.000. - DM erhöhen. Im vierten Jahr wären dann wiederum nur 2.000. - DM zurückzustellen. Nach Ansicht von Böttcher ¹⁾ ist diese Bilanzierungsweise schon deshalb geboten, weil nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns Verluste in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, in dem diese Verluste zum ersten Mal offenbar werden.

Es wäre aber auch denkbar, daß der Pächter die entstehenden Mehrkosten gleichmäßig auf die restlichen Jahre verteilen dürfte, die noch bis zur Erneuerung vergehen. In dem Beispiel könnte der Pächter danach im ersten und zweiten Jahr jeweils nur 2.000. - DM zurückstellen. Die Preiserhöhung im dritten Jahr müßte er ebenfalls auf die noch verbleibende Zeit verteilen. Im dritten und vierten Jahr hätte der demnach je 5.000. - DM zurückzustellen.

Eine dritte Möglichkeit kann schließlich darin gesehen werden, daß der Pächter die Preiserhöhung auf den gesamten Zeitraum verteilen muß, in dem er Erneuerungsrückstellungen bildet. Dann dürfte er jeweils nur den auf das betreffende Jahr entfallenden Anteil zurückstellen. ²⁾ In dem beispielhaft angeführten Sachverhalt hätte der Pächter im ersten und zweiten Jahr demnach wieder je 2.000. - DM zurückzustellen. Die Preiserhöhung von 6.000. - DM im dritten Jahr müßte er zunächst rechnerisch auf den gesamten Erneuerungszeitraum von vier Jahren verteilen. Es ergibt sich eine jährliche Erhöhung des Rückstellungsbetrages um je 1.500. - DM. Im dritten und vierten Jahr dürfte der Pächter somit je 3.500. - DM zurückstellen.

Führt der Pächter jedoch nur diesen Betrag der Rückstellung zu, so deckt die Rückstellung nach vier Jahren nicht die Kosten der Ersatzbeschaffung. Der Pächter hat insgesamt nur 11.000. - DM angesammelt. Der Grund hierfür liegt darin, daß der Pächter im ersten und zweiten Jahr die spätere Preissteigerung noch nicht berücksichtigen konnte. Es fehlen deshalb für die ersten beiden Jahre insgesamt 3.000. - DM.

Dieser Betrag könnte einmal im Zeitpunkt der Preiserhöhung in voller Höhe der Rückstellung zugeführt werden. In diesem Fall hätte der Pächter im dritten Jahr

1) Böttcher in RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14c.

2) Mittelbach in Gewerbliche Miet- und Pachtverträge in steuerlicher Sicht, S. 58; Henninger in DB 1955, S. 1169 (1170).

nicht 3.500. - DM, sondern 6.500. - DM zurückzustellen. Man könnte die 3.000. - DM aber auch vom Zeitpunkt der Preissteigerung an verteilt auf die restliche Nutzungsdauer der Rückstellung zusätzlich zuführen. Im dritten und vierten Jahr hatte der Pächter dann je 3.500. - DM plus 1.500. - DM gleich 5.000. - DM zurückzustellen. Auf beiden Wegen wird erreicht, daß der Pächter den vollen Wiederbeschaffungspreis ansammeln kann.

Es fällt schwer, eine Entscheidung zwischen den einzelnen Methoden zu fällen. Alle führen sie im Ergebnis dazu, daß im Wege der Rückstellungsbildung der volle Wiederbeschaffungspreis angesammelt wird.

Für die gleichmäßige Verteilung der Preiserhöhungen auf die restliche Pachtdauer scheint zu sprechen, daß hier der allmähliche Substanzverlust am besten berücksichtigt wird. Dabei muß man allerdings davon ausgehen, daß auch das vorhandene Wirtschaftsgut, das erneuert werden soll, an der jeweiligen Preissteigerung teilnimmt. Diese Ansicht wird jedoch nur in den seltensten Fällen zutreffen. Soweit beispielsweise Maschinen zu erneuern sind, werden sie in aller Regel schon nach kurzer Zeit durch die technische Entwicklung so überholt sein, daß sie an der Preisentwicklung der neuen Maschinen nicht mehr teilnehmen.

Die Methode, nach der bereits bei Eintritt der Preissteigerung der gesamte Mehraufwand zurückzustellen ist, hat den Vorteil, daß sie zu klaren Ergebnissen führt und einfach zu handhaben ist. Der Pächter braucht keine komplizierten Berechnungen anzustellen, wie sie insbesondere notwendig sind, wenn man der von Mittelbach vertretenen Ansicht folgt.¹⁾ Dies gilt besonders bei mehrmaligen Preissteigerungen. Auch wird vermieden, daß die Verteilung der Preissteigerung auf mehrere Jahre den Gläubigern ein falsches Bild von den Belastungen gibt, denen der Betrieb durch Preissteigerungen ausgesetzt ist.²⁾ Dem zwingenden Grundsatz, daß nichtverwirklichte Verluste sofort auszuweisen sind, wird voll Rechnung getragen.

Wollte man diese Ansicht jedoch konsequent vertreten, so dürfte man sie nicht auf die Preissteigerungen beschränken, sondern müßte die gesamte Rückstellungsbildung überhaupt nach ihr ausrichten. Eine Verteilung von Rückstellungen auf mehrere Jahre, sei es auch nur insoweit als es sich um die schon bei Pachtbeginn feststehenden Anschaffungskosten handelt, käme grundsätzlich nicht mehr in Frage. Der Pächter hätte schon im ersten Jahr den gesamten Erneuerungsbedarf in voller Höhe durch Rückstellungen zu berücksichtigen. Spätere Rückstellungen

1) Vgl. oben S. 92.

2) Böttcher RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14 c; Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j.

wären nur bei Preissteigerungen denkbar, die dann jeweils in voller Höhe ausgeglichen werden müßten.

Der Nachteil, der sich aus dieser Methode für den Pächter ergibt, ist offensichtlich. Er konnte grundsätzlich nur im ersten Jahr nach Pachtbeginn die bestehende Erneuerungsverpflichtung durch Erneuerungsrückstellungen berücksichtigen. Dabei würde es für die Höhe der Rückstellungen keine Rolle spielen, ob ein Wirtschaftsgut dem Betrieb bis zur voraussichtlichen Erneuerung noch zwei Jahre oder noch acht Jahre dienen wird. Der allmähliche Verschleiß des Wirtschaftsgutes kann jedoch bei der Bemessung der Rückstellung nicht unberücksichtigt bleiben. ¹⁾

Man wird daher, wie dies im Schrifttum auch geschieht, grundsätzlich davon ausgehen müssen, daß der Pächter die Anschaffungskosten durch gleichmäßige Rückstellungen bis zum Erneuerungszeitraum ansammeln kann. Die Art und Weise, in der Preissteigerungen berücksichtigt werden, sollte man in das Ermessen des Steuerpflichtigen stellen. Dem Pächter sollte ein Wahlrecht zugestanden werden, ob er die Preiserhöhungen sofort in voller Höhe bei der Rückstellungsbildung in Ansatz bringt, oder ob er die Preiserhöhungen gleichmäßig auf die noch bis zum Erneuerungszeitpunkt verbleibende Zeit verteilen will. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für den zweiten Weg, so kann er im einzelnen zwischen den oben erläuterten Möglichkeiten wählen.

In dem seltenen Fall, daß die Wiederbeschaffungskosten nach vorübergehender Preissteigerung wieder sinken, fragt es sich, ob der Pächter die Rückstellung entsprechend der Preissenkung wieder auflösen kann. Im Schrifttum wird die Ansicht vertreten, der Pächter sei befugt, die Erneuerungsrückstellungen entsprechend der Preissenkung uneingeschränkt zu mindern. ²⁾ Demgegenüber war Henninger ³⁾ zunächst der Meinung, eine Auflösung der Rückstellungen käme nur dann in Betracht, wenn mit einer eindeutigen Preissenkung von Dauer zu rechnen sei. Später revidierte er seine Ansicht jedoch dahingehend, daß die Rückstellungen bis zur Ersatzbeschaffung grundsätzlich in unverminderter Höhe

1) Ob man die Feststellung des Bundesfinanzhofs (BFH I 194/54 S vom 19.7.55, in BStBl 1955 III S. 266), die Höhe der Rückstellungen werde durch die Abnutzung der gepachteten Güter während der Pachtzeit bestimmt, allerdings in diesem Sinn verstehen kann, ist zweifelhaft. Vgl. dazu S. 89.

2) Mittelbach in NWB Fach 18 S. 211 (218); Nolte in DB 1961, S. 145 (149); Börmstein in DB 1959, S. 772, (773).

3) Henninger in RWP-Blattei 14 (D) Einkommensteuer II B 12/59; ebenso "Steuerlicher Hinweis" in DB 1959, S. 721.

beibehalten werden müßten. ¹⁾ Die Beibehaltung der höheren Erneuerungsrückstellungen könne insbesondere bei längerer Pachtdauer und bei voraussichtlich erst nach Jahren erforderlich werdenden Ersatzbeschaffungen nicht verweigert werden, weil die Preisentwicklung zwischenzeitlich häufig erneut umschlage.

Dieser Ansicht ist zu folgen. Es gilt der allgemeine Grundsatz, daß nichtverwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Rückstellungen wegen gestiegener Wiederbeschaffungskosten können daher erst im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung aufgelöst werden. Sollte sich dabei eine Preissenkung auswirken, so müßte der Steuerpflichtige den Differenzbetrag zwischen Rückstellung und tatsächlichem Anschaffungspreis als Gewinn ausweisen und versteuern. Im übrigen bleibt die Auflösung der Rückstellung gewinnneutral.

Die Rückstellungen sind ferner dann aufzulösen, wenn der Pächter seine Absicht endgültig aufgibt, eine Ersatzbeschaffung vorzunehmen. Diesem Zeitpunkt steht die Beendigung des Pachtverhältnisses gleich.

BB) Vereinbarung von Wertausgleichsklauseln

Soweit die Parteien eine Erneuerungsverpflichtung des Pächters vereinbart haben, übernimmt dieser damit eine zusätzliche wirtschaftliche Belastung, deren Umfang sich bei Pachtbeginn meistens noch nicht absehen läßt. Der Pächter wird einer solchen Erneuerungsklausel daher regelmäßig nur unter der Voraussetzung zustimmen, daß der zu entrichtende Pachtzins entsprechend gemindert wird. Dem Verpächter kommt es dagegen in erster Linie darauf an, eine möglichst hohe Barvergütung als Verzinsung für das überlassene Vermögen zu erlangen. Um diese widerstreitenden Interessen auszugleichen, vereinbaren die Vertragspartner häufig eine sogenannte "Wertausgleichsklausel". Damit übernimmt der Pächter zwar die Verpflichtung, den Betrieb laufend der technischen Entwicklung anzupassen, der Verpächter verpflichtet sich jedoch seinerseits, für die tatsächlich erfolgten Erneuerungen dem Pächter Wertausgleich zu leisten. Die inhaltliche Ausgestaltung der Wertausgleichsklausel liegt ganz im Belieben der Parteien, ²⁾ Auf die einzelnen Modalitäten soll daher nicht näher eingegangen werden. Interessant ist in diesem Zusammenhang lediglich, ob die Vereinbarung einer Wertausgleichsklausel der Rückstellungsbildung beim Pächter entgegensteht.

Birkholz ³⁾ ist der Ansicht, daß Erneuerungsrückstellungen des Pächters dann

1) Henninger in RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen II B 2/61.

2) Gedacht sei etwa an eine Begrenzung der Höhe, in der der Wertausgleich zu leisten ist, oder an die Wahl des Zeitpunktes, zu dem der Wertausgleich fällig wird.

3) Birkholz in RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14e.

nicht zulässig sind, wenn die Parteien eine Wertausgleichsklausel vereinbart haben. Seiner Auffassung liegt wohl der Gedanke zu Grunde, daß die Erneuerungsverpflichtung dann nicht als Verbindlichkeit des Pächters angesehen werden kann, wenn der Verpächter sich seinerseits bereit erklärt, die entstehenden Kosten zu ersetzen.

Der Ansicht von Birkholz kann jedoch in dieser allgemeinen Form nicht zugestimmt werden. Soweit sich der Verpächter verpflichtet, dem Pächter bereits während der Pachtdauer einen entsprechenden Zuschuß bei jeder Neuanschaffung zu geben, ist die Meinung von Birkholz zu billigen. In diesem Fall ist eine Rückstellungsbildung durch den Pächter nicht gerechtfertigt.

In der Praxis ist eine solche Vereinbarung jedoch selten. Während der Pachtdauer zieht allein der Pächter den unmittelbaren Nutzen aus den erneuerten Wirtschaftsgütern. Die gebräuchlichste Form der Wertausgleichsklausel ist die, daß der Verpächter sich verpflichtet, bei Pachtende einen Wertausgleich zu leisten.

In diesem Fall wird die Erneuerungsverpflichtung des Pächters von dem Wertausgleichsanspruch bei Pachtende nicht berührt.¹⁾ Die Erneuerungsverpflichtung wird grundsätzlich mit Pachtbeginn wirksam. Dagegen entsteht der Wertausgleichsanspruch erst bei Pachtende. Eine Berücksichtigung des künftigen und ungewissen Ausgleichsanspruchs während der Pachtdauer würde bedeuten, ihn bilanzmäßig als Forderung zu behandeln, das heißt, der Pächter würde insoweit einen noch nicht realisierten Gewinn ausweisen. Henninger²⁾, der sich mit dieser Frage eingehend befaßt hat, führt daneben auch eine Reihe praktischer Bedenken gegen die Berücksichtigung des Wertausgleichsanspruchs während der Pachtdauer an.

Er ist der Ansicht, Sinn und Zweck der Rückstellung sei es, durch individuelle Berechnung des Erneuerungsrückstandes eine zutreffende Ermittlung des Erneuerungsbedarfs zu geben. Ein etwaiger Wertausgleich bei Pachtende habe mit dieser Frage überhaupt nichts zu tun. Außerdem lasse sich während der Pachtdauer noch gar nicht im voraus ersehen, ob bei Pachtende für den Verpächter überhaupt eine Wertausgleichsverpflichtung gegeben sei, da auch die Wertminderungen der

-
- 1) Gegen Birkholz vgl. Böttcher RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14 c; Fritsch, RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen II B 5/62; Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j; Henninger RWP-Blattei 14 (D) Einkommensteuer II B 12/59. Aus der Rechtsprechung vgl. FG Stuttgart II 1013/55 vom 17. 2. 59, in Wpg 1959, S. 183.
- 2) Henninger in RWP-Blattei 14 (D) Einkommensteuer II B 12/59.

neu angeschafften Gegenstände zu berücksichtigen seien. Soweit der Pächter die angeschafften Wirtschaftsgüter aktiviere und Absetzungen für Abnutzung vornehme, seien etwaige Ausgleichsansprüche schon während der Pachtdauer berücksichtigt.¹⁾

Zusammenfassend kann zur Bedeutung von Wertausgleichsklauseln somit festgestellt werden, daß die Vereinbarung einer Ausgleichsverpflichtung des Verpächters die Rückstellungsbildung beim Pächter grundsätzlich nicht berührt. Nur soweit der Verpächter dem Pächter bereits während der Pachtzeit den jeweils erforderlichen Erneuerungsbedarf ersetzt, darf der Pächter keine Erneuerungsrückstellungen bilden.

bb) Zur Aktivierungs- und Abschreibungsbefugnis bei Ersatzbeschaffungen des Pächters

An anderer Stelle wurde bereits untersucht, ob der Pächter bei vereinbarter Erneuerungspflicht zu einer Aktivierung des vom Verpächter übernommenen Anlagevermögens verpflichtet ist.²⁾ Im folgenden soll dargelegt werden, wie diejenigen Wirtschaftsgüter bilanzmäßig zu erfassen sind, die der Pächter auf Grund seiner Erneuerungsverpflichtung ersatzweise während der Pachtdauer anschafft.³⁾

Der Reichsfinanzhof forderte zunächst eine Aktivierung der Neuanschaffungen beim Verpächter.⁴⁾ Damit stellte der Reichsfinanzhof ganz auf die zivilrechtliche Rechtslage ab. In späteren Entscheidungen versagte der Reichsfinanzhof dem Verpächter die Aktivierung der Ersatzbeschaffungen mit der Begründung, der Pächter sei als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.⁵⁾

Die Beurteilung der Frage, ob der Pächter zu einer Aktivierung der Ersatzbeschaffungen berechtigt ist, richtet sich in erster Linie nach der dinglichen Rechtslage.

Das bürgerlich-rechtliche Eigentum an den Ersatzwirtschaftsgütern kann auf Grund der Ausgestaltung des Pachtvertrages bereits unmittelbar bei der Anschaffung durch

1) Ebenso Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66 j.

2) Zur Bilanzierung der "Altanlagen" vgl. S. 68.

3) In diesem Zusammenhang wird also nur von den sogenannten Ersatzwirtschaftsgütern gesprochen, nicht dagegen von den Gegenständen, die der Pächter über seine Erneuerungsverpflichtung hinaus noch zusätzlich anschafft (vgl. hierzu S. 80).

4) RFH I A 475/27 vom 27.3.28 in RStB1 28, S. 209.

5) RFH VI A 517/28 vom 30.1.29 in RStB1 29, S. 367.

RFH VI A 1573/31 vom 19.8.31, RStB1 31, S. 925.

den Pächter rechtsgeschäftlich auf den Verpächter übertragen werden.¹⁾ Daneben ist ein Eigentumserwerb des Verpächters nach § 946 BGB möglich.²⁾ In jedem Fall erwirbt der Verpächter das bürgerlich-rechtliche Eigentum an den Ersatzbeschaffungen aber gemäß § 588 Abs. II BGB zu dem Zeitpunkt, in dem diese Gegenstände dem Inventar des Betriebs einverleibt werden.³⁾

Aus dieser Vorschrift könnte man gleichzeitig folgern, nur der Verpächter sei zu einem Ausweis der Ersatzwirtschaftsgüter berechtigt. Der Gesetzgeber selbst habe sich dafür entschieden, das Eigentum an diesen Gegenständen auf den Verpächter übergehen zu lassen, obwohl dem Pächter im Rahmen des § 588 BGB eine Erneuerungspflicht aufgebürdet wurde. Diese gesetzgeberische Entscheidung dürfe auch nicht mittels des Begriffs des wirtschaftlichen Eigentums wieder aufgehoben werden.

Eine solche positivistische Argumentation kann jedoch ebensowenig überzeugen, wie die rein abstrakte Folgerung, § 39 HGB verbiete den Ausweis der gepachteten Altanlagen beim Pächter.⁴⁾

Das Steuerrecht hat, infolge seiner besonderen Zwecksetzung, in ganz anderem Maß als das Zivilrecht die Aufgabe, tatsächliche und rechtliche Vorgänge nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung zu erfassen. Es ist daher sehr wohl denkbar und kommt auch häufig vor, daß ein und derselbe Vorgang im Zivilrecht und im Steuerrecht verschieden beurteilt wird.⁵⁾ Soweit sich dabei im Steuerrecht besondere Begriffe herausgebildet haben, sind sie bei der steuerlichen Beurteilung auch zu berücksichtigen. Der Pächter wäre demnach nur dann zu einem bilanzmäßigen Ausweis der Ersatzwirtschaftsgüter nicht berechtigt, wenn er weder als rechtlicher noch als wirtschaftlicher Eigentümer bezeichnet werden könnte. Ob er als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, kann nur eine materielle Prüfung dieses Begriffs ergeben.

1) Vgl. hierzu S. 83.

2) Vgl. S. 80.

3) Es wurde bereits erwähnt, daß die §§ 587 bis 589 BGB auf Betriebsverpachtungen mit Erneuerungspflichtung des Pächters entsprechend anwendbar sind. Vgl. S. 80, Anm. 2.

4) Vgl. S. 70.

5) Inwieweit ein Abweichen von der zivilrechtlichen Rechtslage dabei im einzelnen gerechtfertigt ist und welche Gefahren sich daraus ergeben, kann im Rahmen dieser Arbeit nicht untersucht werden. Die Problematik zeichnet sich beispielsweise bei der Betriebsaufspaltung ab, die hier am Rande behandelt wurde. Vgl. S. 10.

Im Schrifttum ist die Frage, ob der Pächter nach Übergang des juristischen Eigentums auf den Verpächter als wirtschaftlicher Eigentümer der Ersatzbeschaffungen angesehen werden kann, umstritten. Nach Nolte ¹⁾ wird der Pächter deshalb nicht wirtschaftlicher Eigentümer, weil er die Ersatzanschaffungen nicht als Eigenbesitzer in seine Herrschaftsgewalt nimmt (§§ 11 Ziff. 4 StAnpG, 872 BGB). Die Anschaffung erfolge vielmehr in Erfüllung der Erneuerungsverpflichtung. ²⁾

Demgegenüber wird jedoch auch die Ansicht vertreten, der Pächter sei als wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm angeschafften Ersatzwirtschaftsgüter anzusehen. ³⁾ Diese Meinung wird damit begründet, daß der Pächter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten trage. Während der Pachtzeit bestimme er die wirtschaftliche Nutzung der Ersatzbeschaffungen. Wirtschaftlich gesehen würden diese Gegenstände dem Verpächter erst bei Pachtende zufließen.

Nach den Ausführungen, die bereits zu der Frage gemacht wurden, ob der Pächter wirtschaftlicher Eigentümer der gepachteten Altanlagen wird, ⁴⁾ kann dieser Ansicht jedoch nicht gefolgt werden. Der Pächter nutzt die Ersatzbeschaffungen genau in der gleichen Weise, in der er auch die bei Pachtbeginn übernommenen Wirtschaftsgüter nutzt. Die Berechtigung hierzu ergibt sich aus dem schuldrechtlichen Pachtvertrag und kann für sich allein noch kein wirtschaftliches Eigentum des Pächters begründen. Es ist vielmehr zu bedenken, daß der Pächter auch bezüglich der Ersatzbeschaffungen die Pflicht hat, diese Gegenstände spätestens bei Pachtende an den Verpächter herauszugeben. Er hat also keinesfalls die Möglichkeit, den Verpächter für dauernd von einer Einflußnahme auf diese Wirtschaftsgüter auszuschließen. ⁵⁾

Eine unterschiedliche Behandlung von gepachteten Altanlagen und neu vorgenommenen Ersatzbeschaffungen ist daher insoweit nicht gerechtfertigt.

Bezüglich der Ersatzbeschaffungen ergibt sich aber die Besonderheit, daß der Pächter die Anschaffungskosten für diese Wirtschaftsgüter aufgebracht hat. Hieraus könnte man einen Hinweis auf das wirtschaftliche Eigentum des Pächters folgern.

-
- 1) Nolte in DB 61, S. 145 (148); ebenso Mittelbach in Gewerbl. Miet- u. Pachtvertr. in steuerl. Sicht, S. 61; Börnstein, DB 59, S. 773.
 - 2) Mittelbach in Gewerbl. Miet- u. Pachtverträge in steuerl. Sicht, S. 58.
 - 3) So beispielsweise; Böttcher RWP-Blattei 14 (D) Unternehmensformen 14 c; Henninger in DB 1955, S. 1169 (1171); Heuer StJb 59/60, S. 327 (330); Knoppe, a. a. O., S. 69; Steuerl. Hinweis DB 60, S. 1141.
 - 4) Vgl. hierzu S. 72.
 - 5) Vgl. oben S. 75.

Mit der Feststellung, daß der Pächter die Ersatzwirtschaftsgüter bezahlt hat, ist jedoch noch nicht gesagt, daß er die daraus erwachsende wirtschaftliche Belastung auch selbst getragen hat. Der Pächter ist dem Verpächter gegenüber auf Grund der Erneuerungsklausel verpflichtet, die erforderlichen Ersatzbeschaffungen vorzunehmen. Eine solche Verpflichtung wird der Pächter jedoch nur eingehen, wenn sie bei der Bemessung des Pachtzinses entsprechend berücksichtigt wird. Entweder vereinbaren die Parteien, daß der Pächter einen entsprechend niedrigen Pachtzins zahlt und daneben die Ersatzbeschaffungen trägt (Nettopacht), oder der Pächter verpflichtet sich zu einer höheren Pachtzinszahlung und der Verpächter nimmt dafür die Ersatzbeschaffungen unmittelbar selbst vor (Bruttopacht).¹⁾ Wirtschaftlich liegen beide Fälle gleich. Letzten Endes trägt immer der Verpächter die entstehenden Kosten.

Es ist daher auch unter dem Gesichtspunkt der Kostentragung nicht gerechtfertigt, den Pächter als wirtschaftlichen Eigentümer der Ersatzbeschaffungen zu behandeln.

Allerdings sollte man die wirtschaftliche Bedeutung dieser Streitfrage nicht überschätzen. Es wurde bereits dargelegt, daß es wirtschaftlich gesehen im Ergebnis keinen Unterschied macht, ob die Wirtschaftsgüter bei Pachtbeginn buchtechnisch als Aktivposten erfaßt werden, oder ob sie in der Bilanz überhaupt nicht erscheinen.²⁾ Gleiches gilt für die vom Pächter angeschafften Ersatzwirtschaftsgüter.

Nach der hier vertretenen Ansicht darf der Pächter die Ersatzbeschaffungen nicht aktivieren und kann auf sie keine Absetzungen für Abnutzung vornehmen. Die Ausgaben des Pächters für die Ersatzbeschaffungen sind für ihn keine Anschaffungskosten, sondern Aufwendungen mit denen er seine Ersatzbeschaffungsverpflichtung tilgt. Sie sind deshalb gegen die Rückstellung für Ersatzbeschaffung zu verbuchen. Wird während der Pachtdauer die nochmalige Erneuerung erforderlich, so kann der Pächter hierfür nach den obigen Grundsätzen³⁾ erneut eine Rückstellung für Ersatzbeschaffung bilden.

1) Vgl. zur Berechnung des Pachtzinses die ausführliche Darstellung von Neitzel, a. a. O., S. 149 ff. Von einer **Nettopacht** spricht man, wenn dem Verpächter im Pachtentgelt lediglich die Verzinsung des verpachteten Vermögens vergütet wird. Eine **Bruttopacht** liegt vor, wenn die Vergütungen sich auch auf die mit dem Pachtobjekt in Zusammenhang stehenden Lasten erstrecken.

2) Vgl. S. 78.

3) Vgl. S. 87.

cc) Die Behandlung von Warendarlehn

Bisher wurde lediglich untersucht, wie die Anlagegüter während der Pachtzeit vom Pächter zu bilanzieren sind. Es ist jedoch denkbar, daß der Verpächter dem Pächter auch seinen Warenvorrat überläßt, für den er zumindest während der Pachtdauer keine Verwendung mehr hat. ¹⁾

Erwirbt der Pächter diesen Warenvorrat kauflich (§§ 433, 929 BGB), so bereitet die Bilanzierung keine Schwierigkeiten. Der Pächter hat den gekauften Warenbestand mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

Die Parteien können aber auch vereinbaren, daß der Warenvorrat als "mitverpachtet" gilt. Inhaltlich besagt diese Klausel, daß der Pächter die ihm überlassenen Warenvorräte während der Pachtzeit entsprechend seinem Interesse nutzen kann. Er ist jedoch verpflichtet, dem Verpächter bei Pachtende die gleichen Warenvorräte zurückzugeben. Raben ²⁾ hat überzeugend dargelegt, daß in einer solchen Vereinbarung juristisch nicht eine "Verpachtung" des Warenlagers gesehen werden kann. Da der Pächter sich lediglich zur Rückerstattung gleichartiger vertretbarer Sachen verpflichtet, stellt die "Mitverpachtung" von Warenvorräten ein sogenanntes Warendarlehn dar.

Im einzelnen können die Vertragspartner dieses Warendarlehn ganz nach Belieben ausgestalten. Die Rückgabeverpflichtung des Pächters wird dadurch gekennzeichnet, daß er entweder wertmäßig den gleichen Bestand zurückzugeben hat, oder daß bei Ablauf des Pachtvertrages mengenmäßig die gleiche Anzahl von Waren vorhanden sein muß.

Der eigentliche Zweck des Warendarlehns liegt darin, die Substanz des Unternehmens nicht nur im Anlagevermögen, sondern auch in Beziehung auf einen festen Warenbestand zu sichern. ³⁾ Dieser Zwecksetzung wird eine Geldwertklausel nicht immer gerecht, da der Verpächter insoweit nicht genügend gegen mögliche Inflationsgefahren geschützt ist. In aller Regel wird der Pächter daher zur Rückgabe der gleichen Menge von Waren verpflichtet sein.

Einigkeit besteht in Rechtsprechung ⁴⁾ und Schrifttum ⁵⁾ darüber, daß der Pächter den Warenbestand zu aktivieren hat und gleichzeitig die Rückgabeverpflichtung

1) Soweit der Verpächter dem Pächter verbrauchbare Gegenstände des Umlaufvermögens überläßt, spricht man häufig auch von der "Mitverpachtung" eines "eisernen Bestandes".

2) Raben, a. a. O., S. 47 bis 58.

3) Vgl. Böttcher StbJb 51, 133-135; siehe oben S. 90.

4) So schon RFH I A 111/36 v. 26.1.37, in RStBl 1937, S. 503.

5) Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 60.

tung aus dem Warendarlehn passivieren muß. Umstritten ist jedoch, in welcher Weise sich Preissteigerungen während der Pachtzeit auswirken.

Nach Ansicht der Rechtsprechung ¹⁾ darf der Pächter den Passivposten "Rückgabeverpflichtung" nicht über den Ansatz des Aktivpostens "Warenbestand" hinaus erhöhen, auch wenn die Wiederbeschaffungskosten während der Pachtdauer steigen.

Diese Auffassung wird im Schrifttum stark kritisiert. ²⁾ Insbesondere Raben ³⁾ und ihm folgend Knoppe ⁴⁾ haben überzeugend dargelegt, daß die Ansicht der Rechtsprechung mit den allgemeinen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen nicht vereinbar ist.

Steigen die Preise für die Waren, die der Verpächter dem Pächter darlehnsweise überlassen hat, so erhöht sich für den Pächter der Wert der Rückgabeverpflichtung. Der Pächter ist damit handels- und auch steuerrechtlich verpflichtet, diese nichtrealisierten Verluste auszuweisen. Der Aktivposten "Warenbestand", der durch die steigenden Preise ebenfalls in seinem Wert gestiegen ist, darf jedoch nicht verändert werden. Insoweit gilt der Grundsatz, daß nichtrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Entscheidet man sich in dieser Weise gegen die Rechtsprechung, so ist doch ein Gesichtspunkt hervorzuheben, der nicht immer genügend Beachtung gefunden hat. Das Urteil des Bundesfinanzhofs ⁵⁾ ist zur Vereinbarung von Warendarlehn im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ergangen. Schon in dem einleitenden Kapitel dieser Arbeit wurde herausgestellt, daß die Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung nicht ohne weiteres auf sonstige Betriebsverpachtungen übertragen werden kann. ⁶⁾ Auch in dem oben zitierten Urteil des Bundesfinanzhofs zur steuerlichen Behandlung von Warendarlehn spielte die wirtschaftliche Identität von Betriebs-GmbH und Besitz KG eine entscheidende Rolle. Indem der Bundesfinanzhof das Erfordernis einer korrespondierenden Bilanzierung von Aktiv- und Passivposten aufstellte, nahm er der Betriebs-GmbH die Möglichkeit, die Preissteigerung steuerlich als Verlust in Ansatz zu bringen. Dahinter stand wohl

1) RFH I A 111/36 vom 26.1.37, RStB1 37, S. 503;
BFH I 44/57 U vom 13.1.59, BStB1 59 III, S. 197.

2) Böttcher StbJb 51, S. 135; StbJb 53/54, S. 244; Herrmann-Heuer zu § 5 EStG Anm. 66; Gnam RWP-Blattei Abtlg. III Gruppe III A.

3) Raben, a. a. O., S. 27-29.

4) Knoppe, a. a. O., S. 72-74.

5) BFH I 44/57 U v. 13.1.59, in BStB1 59, III S. 197.

6) Vgl. oben S. 8.

der Gedanke, daß die Höhe der zu zahlenden Steuern insoweit durch die Betriebsaufspaltung nicht berührt werden darf, da das Unternehmen wirtschaftlich weiterhin als Einheit anzusehen ist.

In dem hier behandelten Fall stehen sich Verpächter und Pächter jedoch als fremde Vertragspartner gegenüber. Die Gefahr, daß Warendarlehn nur zum Zweck der Steuerersparnis vereinbart werden, ist dabei viel geringer. Schon aus diesem Grund läßt sich nicht sicher sagen, ob der Bundesfinanzhof seine Ansicht auch für die hier behandelten Fälle der Betriebsverpachtung aufrecht erhalten würde. 1)

Grundsätzlich ist damit der im Schrifttum herrschenden Meinung zu folgen, wonach der Pächter die Schwankungen der Warenpreise nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung berücksichtigen kann.

Auf die umstrittene Frage, inwieweit der Verpächter bei der Bilanzierung von Sachwertdarlehen an den Ausweis des Pächters gebunden ist, braucht im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen zu werden, da der Verpächter in dem hier behandelten Fall der Betriebsverpachtung überhaupt nicht bilanziert. 2) Die Forderung nach einer korrespondierenden Bilanzierung bei Pächter und Verpächter 3) und die hiergegen gerichtete Kritik im Schrifttum 4) bleiben darüberhinaus stets auf die Fälle der Betriebsaufspaltung beschränkt.

Im Rahmen dieser Arbeit wurde die mit der Vereinbarung von Warendarlehn verbundene Problematik nur kurz gestreift. Ihren eigentlichen Anwendungsbereich haben solche Vereinbarungen im Rahmen von Betriebsaufspaltungen. 5) Auch Grieger 6) und Hoffmann 7) bezeichnen Warendarlehn unter fremden Vertragspartnern als "untypisch". Diese Tatsache läßt sich auf verschiedene wirtschaftliche Gründe zurückführen.

1) Nach dem Erlaß des Hessischen Ministers der Finanzen v. 13. 7. 60 (DB 60, S. 859) wenden die Steuerreferenten der Länder die Entscheidung des Bundesfinanzhofs auch auf Pachtanlagen - Erneuerungsverpflichtungen analog an, soweit Betriebsaufspaltungen in Frage stehen. Auch hier wurde eine Anwendung der Grundsätze des BFH auf Betr.verp. unter fremden Vertragspartnern nicht in Erwägung gezogen. Vgl. hierzu die ausführliche Kritik von Knoppe, a. a. O., S. 130-134.

2) Hierzu ausführlich S. 105.

3) BFH I 44/57 U v. 13. 1. 59, in BStBl 59 III S. 197.

4) Vgl. beispielsweise Knoppe, a. a. O., S. 127.

5) BFH wie in Anm. 3.

6) Grieger DStZ (A) 59, S. 178.

7) Hoffmann NB 59, S. 130.

Soweit der Pächter mit dem Verpächter wirtschaftlich nicht verbunden ist, ist er in erster Linie an einer selbständigen und unabhängigen Unternehmenspolitik interessiert. Die Bindung an einen festen Warenbestand kann für ihn deshalb sehr hinderlich sein. Das gilt besonders von Gewerbebetrieben, die stark von Modeerscheinungen abhängig sind. Obwohl die Pacht eines Gewerbebetriebs häufig durch Kapitalknappheit motiviert ist, hat der Pächter die für den Erwerb eines beschränkten Warenvorrats erforderlichen Mittel regelmäßig zur Verfügung. Er wird daher in der Regel den käuflichen Erwerb des Warenbestandes einem Warendarlehn vorziehen.

Auch darf nicht übersehen werden, daß der Verpächter sich häufig mit der Verpachtung endgültig aus dem Wirtschaftsleben zurückziehen will. In diesen Fällen wird schon im Pachtvertrag vereinbart, unter welchen Voraussetzungen der Betrieb später einmal auf den Pächter übergehen soll. Dem Verpächter liegt insoweit wenig daran, dem Betrieb einen bestimmten Warenvorrat zu sichern.

Praktische Bedeutung hat die Vereinbarung eines Warendarlehns nur insofern, als die Vorräte des Verpächters sich aus Rohstoffen zusammensetzen. Fertigfabrikate verändern sich ständig in Art und Güte entsprechend der technischen und wirtschaftlichen Entwicklung. ¹⁾ Die Vereinbarung einer Rückgewähr gleichartiger Fertigfabrikate ist deshalb wenig sinnvoll. Die Betriebsverpachtungen unter fremden Vertragspartnern erfassen aber erfahrungsgemäß nur kleinere und mittlere Gewerbebetriebe, die regelmäßig keinen bedeutenden Rohstoffvorrat besitzen. Dagegen finden sich Betriebsaufspaltungen häufig bei rohstoffverarbeitenden Großbetrieben.

Auch aus diesem Grund ist die Vereinbarung von Warendarlehen in dem hier behandelten Fall der Betriebsverpachtung "atypisch".

c) Die Bilanzierung bei Pachtende

Beendet der Pächter mit Ablauf der Pachtzeit seine gewerbliche Tätigkeit, so muß er eine Schlußbilanz erstellen. Da er sowohl bezüglich der gepachteten Anlagen als auch bezüglich der auf Grund der Erneuerungsverpflichtung vorgenommenen Ersatzbeschaffungen nicht als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, erscheinen diese Wirtschaftsgüter in der Bilanz nicht.

1) Fertigfabrikate sind in ihrer Gestaltung von zahlreichen Faktoren abhängig, auf die die Parteien keinen Einfluß ausüben können, z. B. Fragen des modischen Geschmacks.

Im übrigen richtet sich der Ausweis der Wirtschaftsgüter und eine mögliche Realisierung der stillen Rücklagen nach allgemeinen Grundsätzen.

Soweit in der letzten Bilanz noch Erneuerungsrückstellungen ausgewiesen wurden, müssen sie spätestens zum Pachtende aufgelöst werden. Etwaige Wertausgleichsansprüche gegen den Verpächter sind zu aktivieren.

2. ZUR BILANZIERUNGSPFLICHT DES VERPÄCHTERS

Nach der hier vertretenen Ansicht ist in der Verpachtung die Aufgabe des Gewerbebetriebs zu sehen. Die bilanzmäßige Behandlung des Betriebsvermögens auf Seiten des Verpächters bereitet insoweit keine Schwierigkeiten. Der Verpächter erstellt im Zeitpunkt der Verpachtung eine Schlußbilanz.

Mit der Konstruktion eines ruhenden Gewerbebetriebs wie sie vom Reichsfinanzhof entwickelt wurde, konnte die Frage, wie der Verpächter bei Pachtbeginn zu bilanzieren habe, nicht eindeutig geklärt werden. Eine Schlußbilanz kam für den Verpächter deshalb nicht in Frage, weil die Vermögensgegenstände weiterhin als sein Betriebsvermögen angesehen wurden. Andererseits stellte die Verpachtung jedoch einen tiefen Einschnitt dar, da der Verpächter von nun an seine Einkünfte im Wege der Einnahmen-Überschuß-Rechnung ermittelte.

Der Bundesfinanzhof versuchte zunächst einen Kompromiß dadurch zu finden, daß er den Verpächter lediglich anwies, die stillen Rücklagen im Zeitpunkt der Verpachtung festzuhalten.¹⁾ Übernahm der Verpächter seinen Betrieb wieder in Eigenbewirtschaftung, dann sollte er allerdings eine Eröffnungsbilanz zu erstellen haben.²⁾ Die Unklarheiten dieser widersprüchlichen Regelung, die sich auf keine gesetzliche Grundlage stützen konnte, wurden durch die Entscheidung des Großen Senats beseitigt.³⁾ Erklärt der Verpächter, in der Verpachtung die Fortführung des Gewerbebetriebs zu sehen, dann bilanziert er während der Pachtdauer weiter. Der Pachtvertrag als solcher erscheint in aller Regel in der Bilanz überhaupt nicht, da sich die Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag in einer Gleichgewichtslage befinden.

Will der Verpächter dagegen seinen Gewerbebetrieb mit der Verpachtung aufgeben, so hat er eine Schlußbilanz zu erstellen. Wenn er in diesem Fall den Be-

-
- 1) BFH I 53/56 U vom 2.4.1957, in BStBl 1957 III, S. 273. Vgl. hierzu das Beispiel bei Knoppe, a. a. O., S. 39.
 - 2) BFH I 53/56 U vom 2.4.57, in BStBl 57 III, S. 273.
 - 3) BFH GrS 1/63 S vom 13.11.1963, in BStBl 1964, III S. 124.

trieb zu einem späteren Zeitpunkt wieder in Eigenbewirtschaftung übernimmt, ist er verpflichtet, nach allgemeinen Grundsätzen eine Eröffnungsbilanz zu errichten. ¹⁾

Nach der hier vertretenen Ansicht bilanziert der Verpächter während der Pacht-dauer nicht. Er ermittelt seine Einkünfte vielmehr gemäß §§ 21, 2 Abs. IV Ziff. 2 EStG im Wege der Einnahmen-Überschußrechnung. Die Ersatzbeschaffungen, die der Pächter auf Grund der ihm obliegenden Erneuerungsverpflichtung vornimmt, sind im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung beim Verpächter als zugeflossen anzusehen. Maßgebend sind die vom Pächter aufgewendeten Wiederbeschaffungskosten, da der Verpächter sofort voller Eigentümer der ersatzbeschafften Gegenstände wird.

1) Vgl. § 6 Abs. I Ziff. 6 in Verbindung mit Ziff. 5 EStG.

L E B E N S L A U F

Am 8. 7. 1939 wurde ich als erster Sohn des Kaufmanns Helmut Crones und seiner Ehefrau Dorothea geb. Radermacher in Berlin geboren. Ich besuchte die Volksschule und das Realgymnasium in Wiesbaden bis zum Abitur am 26. 2. 1959. In den folgenden Jahren studierte ich an den Universitäten in Frankfurt/M., Tübingen und Mainz. Am 18. 2. 1964 bestand ich in Mainz das erste juristische Staatsexamen. Meine mündliche Doktorprüfung legte ich am 21. 12. 1965 ab. Zur Zeit bin ich Gerichtsreferendar in Hessen.

